

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA NÁRODOHOSPODÁŘSKÁ

Daňové zatížení práce v České republice a ve vybraných zemích OECD

Tax Burden on Labor in the Czech Republic and in Chosen OECD Countries

Student: Bc. Markéta Ivanová

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Ing. Igor Kotlán, PhD.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra národohospodářská

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Markéta Ivanová**
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6202T027 Národní hospodářství
Specializace: 00 Národní hospodářství
Téma: **Daňové zatížení práce v České republice a ve vybraných zemích OECD**
Tax Burden on Labor in the Czech Republic and in Chosen OECD Countries

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení daňové teorie a politiky
 3. Daňové zatížení práce v České republice
 4. Komparace daňového zatížení práce v České republice s vybranými zeměmi OECD
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


- JAROŠ, Tomáš. *Zdanění příjmů v roce 2011 – komplexní průvodce*. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3822-2.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

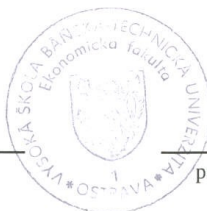
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Doc. JUDr.Ing. Igor Kotlán, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012


Ing. Zuzana Kučerová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně příloh, vypracovala samostatně.

Podpis.....

V Ostravě dne.....

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Doc. JUDr. Ing. Igoru Kotlánovi, PhD. za jeho odborné vedení, pomoc a čas, který mi věnoval při zpracování mé diplomové práce.

Obsah

1 ÚVOD.....	5
2 VYMEZENÍ DAŇOVÉ TEORIE A POLITIKY	7
2.1 DANĚ A DAŇOVÁ POLITIKA	8
2.1.1 Vymezení pojmu daň	8
2.1.2 Daňová politika	11
2.1.3 Daňový systém.....	13
2.1.4 Dopad zdanění na jednotlivé sektory prostřednictvím Lafferovy křivky	15
2.1 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ PRÁCE.....	16
2.2.1 Osobní důchodová daň	18
2.2.2 Platby sociálního pojištění.....	19
2.2.3 Koordinace daně z příjmů fyzických osob a plateb sociálního pojištění na úrovni Evropské unie	20
2.3 MĚŘENÍ DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ PRÁCE	22
2.3.1 Makroekonomický pohled na výpočet efektivní daňové sazby	22
2.3.2 Mikroekonomický pohled na výpočet efektivní daňové sazby	23
2.4 DÍLČÍ SHRUTÍ	25
3 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ PRÁCE V ČESKÉ REPUBLICE	26
3.1 OSOBNÍ DŮCHODOVÁ DAŇ.....	26
3.1.1 Vývoj osobní důchodové daně.....	26
3.2 PLATBY SOCIÁLNÍHO POJIŠTĚNÍ	30
3.2.1 Vývoj plateb sociálního pojištění.....	30
3.3 MĚŘENÍ DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ PRÁCE V ČESKÉ REPUBLICE	32
3.3.1 Fiskální dopad obou daní.....	32
3.3.2 Makroekonomický pohled na výpočet efektivních ukazatelů	33
3.3.3 Mikroekonomický pohled na výpočet efektivních ukazatelů	34
3.4 SLABÁ MÍSTA V OBLASTI DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ PRÁCE V ČESKÉ REPUBLICE	36
3.5 DÍLČÍ SHRUTÍ A NÁVRHY MOŽNÝCH ZMĚN	38
4 KOMPARACE DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ PRÁCE V ČESKÉ REPUBLICE S VYBRANÝMI ZEMĚMI OECD.....	40
4.1 ROZDĚLENÍ ZEMÍ OECD DO SKUPIN	40
4.1.1 První skupina (země EU15, Norsko a Švýcarsko).....	40
4.1.2 Druhá skupina (země EU12, Island a Turecko).....	42
4.1.3 Třetí skupina (neevropské země OECD).....	43
4.1.4 Čtvrtá skupina (nové členské země OECD)	44
4.1.5 Zdůvodnění výběru zemí	45
4.2 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ PRÁCE VE VYBRANÝCH ZEMÍCH OECD.....	47
4.2.1 Daňové zatížení práce v Belgii	47
4.2.2 Daňové zatížení práce ve Švýcarsku	49
4.2.3 Daňové zatížení práce na Islandu	50
4.2.4 Daňové zatížení práce v Japonsku	51
4.2.5 Daňové zatížení práce v Mexiku.....	51
4.2.6 Daňové zatížení práce ve Slovinsku	52
4.2.7 Daňové zatížení práce v Chile	53
4.3 KOMPARACE DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ PRÁCE V ČESKÉ REPUBLICE S VYBRANÝMI ZEMĚMI OECD	55

4.3.1	Zákonné sazby osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění	55
4.3.2	Celkové daňové zatížení práce dle metodiky OECD	56
4.3.3	Daňová kvóta na práci dle metodiky OECD	58
4.3.4	Implicitní daňová sazba dle metodiky EUROSTAT	60
4.3.5	Vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce	62
4.3.6	Vliv daňového zatížení práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti	64
4.4	DÍLČÍ SHRNUÍ	66
5	ZÁVĚR.....	67
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	70
	SEZNAM ZKRATEK	78
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Daně jsou neoddělitelnou součástí každého národního hospodářství vyspělého státu. Představují strategické a nepřímé nástroje hospodářské politiky, prostřednictvím kterých stát získává peněžní prostředky do veřejných rozpočtů a ovlivňuje každodenní rozhodování ekonomických subjektů. Jejich samotná výše je odrazem daňové politiky uplatňované vládnoucí koalicí či politickou stranou, ale i zvyklostmi a tradicemi daného státu. Daňové zatížení postihuje řadu oblastí, tudíž i práce.

Každý zaměstnanec má nárok získat za provedenou práci plat či mzdu. Zaměstnanec však nedostane svůj příjem dříve, dokud nebude uplatněna daňová procedura a část jeho výdělku, se neodvede státu. Výše daňového zatížení práce (zdanění práce) se v jednotlivých zemích značně liší. Některé státy především mimoevropské se vyznačují nízkým zdaněním práce, jiné zejména evropské vysokým. Vysoké daňové zatížení práce může být způsobeno sazbou osobní důchodové daně, která slouží jako příjem do veřejných rozpočtů nebo platbami sociálního pojištění, jejímž prostřednictvím stát zajišťuje lékařskou a sociální péči pro své občany. V podstatě osobní důchodové daně a platby sociálního pojištění jsou vnímány spíše negativně. Snižují reálnou mzdu, zvyšují náklady zaměstnavatelů a u potenciálních investorů vyvolávají větší citlivost při rozhodování o investici do států s vyšším zdaněním.

Oblast daňové zatížení práce tvoří důležitou součást fungování jednotného vnitřního trhu Evropské unie. V současné době se v této problematice uplatňuje postup koordinace, jelikož harmonizace obou daní selhala z důvodu odlišných politických i společenských názorů.

Cílem diplomové práce je zhodnotit současné daňové zatížení práce v České republice a ve vybraných zemích OECD a pomocí ekonometrické analýzy posoudit vliv zdanění práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti a vliv veřejných sociálních výdajů na zdanění práce.

Pro zpracování diplomové práce bude použita metoda deduktivně-teoretická, metoda komparace a metoda ekonometrické analýzy. Stěžejní metodou práce je metoda deduktivně-teoretická, protože se při jejím užití vychází z formulace teoretických a obecně známých poznatků, které se následně aplikují na vybrané případy. Tudíž je použita, jak v druhé kapitole, která vymezuje obecné pojmy týkající se daňové problematiky se zaměřením na daňové zatížení práce, tak v následujících kapitolách, kde dochází k aplikaci obecného vymezení daňové problematiky na konkrétní případy. Ve třetí kapitole je konkrétním případem daňové zatížení práce v České republice a ve čtvrté kapitole je konkrétním případem daňové zatížení práce ve vybraných zemích OECD. Ve čtvrté kapitole je kromě

metody deduktivně-teoretické použita i metoda komparace, protože v této části diplomové práce dochází k porovnání daňového zatížení práce v České republice s vybranými zeměmi OECD a metoda ekonometrické analýzy, která slouží jako doplnění závěrečného zhodnocení kapitoly. Metoda ekonometrické analýzy představuje určité spojení matematiky a statistiky za účelem vyhledat, změřit a empiricky ověřit ekonomické jevy. Ve čtvrté kapitole je použita z důvodu analýzy vlivu veřejných sociálních výdajů na celkové daňové zatížení práce v zemích OECD a vlivu daňového zatížení práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti ve státech OECD a to pomocí ekonometrického programu Eviews 3.1.

Diplomová práce je členěna do pěti kapitol včetně úvodu a závěru. Teoretická část je vymezena ve druhé kapitole a zabývá se obecným definováním daní a daňové politiky, přičemž klade důraz na problematiku daňového zatížení práce, včetně jeho charakteru, příčin jeho výše, vlivu na společnost a způsobu jeho měření.

Celá třetí kapitola pojednává o celkovém daňovém zatížení práce v České republice. Nastiňuje historický a budoucí vývoj osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění. Zaměřuje se také na nejvýznamnější ukazatele v oblasti zdanění práce a aplikuje je na Českou republiku. V poslední části kapitoly jsou vymezené slabé stránky daňového zatížení práce České republiky a na závěr jsou uvedeny návrhy možných změn.

Čtvrtá kapitola obsahuje praktickou část. V první části jsou členské země OECD rozděleny do čtyř skupin dle jejich geografické polohy a také případného členství v EU a následně je u nich proveden rozbor jednotlivých složek celkového daňového zatížení práce. Na základě posouzení celkového daňového zatížení práce jsou vybrány z každé skupiny země s nejvyšším a nejnižším daňovým zatížením práce a to proto, aby byl zachycen co možná největší kontrast ve velikosti jejich zdanění. Jedná se o Belgie, Švýcarsko, Island, Japonsko, Mexiko, Slovinsko a Chile. Z vybraných zemí má nejbližší daňovému zatížení práce v České republice Belgie a Slovinsko. Island, Švýcarsko, Japonsko, Mexiko a Chile představují určitý opak České republiky a snahou následné komparace bude prokázat určitou podobnost alespoň u některých těchto zemí. Druhá část kapitoly popisuje osobní důchodovou daň a platby sociálního pojištění zvolených zemí. V této části je také provedena ekonometrická analýza na základě, které je snahou posoudit vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce a vliv daňového zatížení práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti. Závěr je vymezen v kapitole páté.

2 Vymezení daňové teorie a politiky

Daně představují strategické a nepřímé nástroje hospodářské politiky zajišťující příjem do veřejných rozpočtů a ovlivňující každodenní rozhodování ekonomických subjektů ve společnosti. Daně nelze pouze považovat za nástroj umožňující fungování národního hospodářství, ale i za nástroj regulující např. spotřebu, investice či intenzitu práce. Na jedné straně představují újmu pro domácnosti a podnikatelskou sféru, protože jejich prostřednictvím jsou často nuceni se účastnit nedobrovolného transferu, na straně druhé však mohou vést k hospodářskému růstu i ke zvýšení blahobytu občanů.¹

Vývoj daňových teorií je spjatý s vývojem celé společnosti. Již Bible poukazuje na to, že část úrody (desátek) má být vydělena pro přerozdělování a pro církev.² První názory na daňové teorie se začaly vyvíjet ve starověku a to v rámci filozofie a náboženství např. u Aristotela. Aristoteles se zabýval otázkou daňovou spravedlností a výši daňového zatížení poplatníka.³

Poprvé však o daních jako podrobném uceleném ekonomickém systému začali hovořit až fyziokraté (18. století). Fyziokraté odsuzovali jakékoliv zdanění kromě zdanění pozemků a jejich rent. Podstatný rozvoj daňových teorií přinesly až názory klasických ekonomů, kteří ve svém myšlení vycházeli z přirozeně právní teorie, na základě, které mají jednotlivci svá přirozená práva, která se stávají základem pro východiska hospodářské teorie a politiky.⁴

Výraznou roli ve formulování daňových teorií sehrál Adam Smith, který vytvořil čtyři daňové kánony. Jsou postaveny na zásadě spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti, placení a úspornosti. V každé zemi by měla společnost platit daně v takové výši, která odpovídá jejich možnostem, daně by měly být stanoveny přesně ne individuálně, každá daň se má vybírat v ten okamžik, který vyhovuje poplatníkovi a především každý daň musí být dobře promyšlena, aby obyvatelé platili co nejméně. Adam Smith poukazuje také na to, že výběr daní je nákladný na práci úředníků a daň může bránit rozvoji podnikání. Nedoporučuje zdaňování mezd, jelikož se daň přenáší do cen. Navrhl také daňový pluralismus (soustavu daní) na základě, kterého má být daňový systém založen na kombinaci daní přímých a nepřímých.⁵ Na něho později navázali ekonomové David Ricardo a John Stuart Mill. David

¹ Prausová (2009)

² Stiglitz (1997)

³ Aristoteles (2009)

⁴ Holman (2005)

⁵ Smith (2001)

Ricardo odsuzoval zdanění pro neproduktivnost a demotivačnost, jelikož jsou velkým příjmem panovníka a tudíž nemohou zvýšit blahobyt společnosti.⁶

Dalšími významnými představiteli, kteří ovlivnili daňové teorie, byli keynesiánští ekonomové, zejména Johan Maynard Keynes, který definoval novou rozpočtovou teorii zahrnující důležitou složku, která je tvořena daněmi a daňovým systémem. Prosazoval zvýhodnění firem formou slev na dani, zrychlených odpisů, progresivitu u osobních důchodových daní, podporu osob s nízkými příjmy a vysoké sazby dědických daní.⁷ Na keynesiánské myšlenky reagovala ekonomie strany nabídky, jejímž hlavním představitelem byl A. B. Laffer. Laffer vytvořil Lafferovu křivku vyjadřující vztah mezi daňovou sazbou a daňovým výnosem (použita v USA – 80. léta 20. století). V současné době daňová teorie vychází z myšlenek A. Smitha a J. M. Keynesa.⁸

2.1 Daně a daňová politika

Existence daní je dána v národních ekonomikách zejména pro jejich strategickou vlastnost. Daně představují podstatný příjem do státního rozpočtu či veřejných rozpočtů a následně jsou z vybraného obnosu finančních prostředků hrazeny veřejné statky a služby. Výše daní závisí na daňové politice, která je odrazem vládnoucí koalice (případně politické strany).

2.1.1 Vymezení pojmu daň

Vymezení samotné definice daní se postupem času měnilo. V současné době daně podle Kubátové⁹ představují povinné, nenávratné, neekvivalentní a zákonem určené platby, které směřují do veřejných rozpočtů. Z pohledu Širokého¹⁰ jsou daně povinné, předem a na základě zákona stanovené částky, které odčerpávají (na nenávratném principu) určitou část nominálního důchodu ekonomického subjektu. Podle Blacka¹¹ jsou daně finanční zátěží, kterou vláda klade na jednotlivce, vlastníky a firmy. Jedná se o platby, které jsou vymáhány zákonodárným orgánem. Jsou charakteristické svoji nedobrovolností a povinností. Walden¹² definuje daně jako platbu, kterou se hradí veřejné služby, jenž v konečném důsledku přinášejí poplatníkům přímý nebo nepřímý užitek.

⁶ Ricardo (1956)

⁷ Keynes (1963)

⁸ Holman (2005)

⁹ Kubátová (2010)

¹⁰ Široký (2008)

¹¹ Black (1993)

¹² Walden (2007)

OECD¹³ pohlíží na daně jako na povinné a jednostranné platby sektoru vládních institucí, které nejsou založené na protihodnotě.

U definice daní je podstatné vymezit i definici poplatku. Poplatek je podle Kubátové¹⁴ charakterizován jako dobrovolný, účelový, nepravidelný a nenávratný peněžní ekvivalent za služby nebo zboží, které poskytuje veřejný sektor. Walden¹⁵ pohlíží na poplatky jako na platby, které jsou hrazeny státu a přinášejí přímý užitek konkrétní osobě. Zásadní rozdíl mezi poplatkem a daní vidí v tom, že u daně mají všichni stejné výhody na rozdíl od poplatku přinášející výhodu konkrétní osobě.

Z ekonomického pohledu se mezi daně řadí i cla, jelikož jde o povinnou a neúčelovou platbu směřující do státního rozpočtu, která se vybírá při přechodu zboží nebo služby přes hranice.¹⁶

Asi nejspornější daní je sociální pojištění. Předmětem sporu je skutečnost, že na jedné straně nesplňuje, stanovené podmínky pro zařazení do oblastí daní např. v některých zemích je odváděno do zvláštního fondu nikoliv do veřejných rozpočtů jako daně, ale na straně druhé v mnohém daně připomíná. Zejména proto, že je ve většině zemí povinné, pravidelně placené a jeho výše je odvozována od výše důchodu poplatníka.¹⁷

Funkce daní

Funkce daní vyplývá z fungování veřejného sektoru zabezpečující funkce, které není schopen zajistit trh. Daně plní tři funkce: funkci alokační, funkci redistribuční a funkci stabilizační.¹⁸

Alokační funkce daní se zabývá investováním veřejných výdajů a vhodným dělením mezi soukromou a veřejnou spotřebou. Funkci by měla vláda (veřejný sektor) využít v situaci, kdy dochází k neefektivnosti trhu.¹⁹

Pomocí redistribuční funkce, je vláda schopna ovlivnit rozdělení bohatství a důchodu ve společnosti. Daně by měly být vládou stanoveny v takové výši a takovým způsobem, aby docházelo k přesunu části důchodu a bohatství směrem od bohatších k chudším jedincům. Jedním z nástrojů může být např. progresivní daň z příjmů. Funkce alokační a redistribuční nezávisí na změnách velikosti příjmů a výdajů veřejných rozpočtů.²⁰

¹³ OECD (1996)

¹⁴ Kubátová (2009)

¹⁵ Walden (2007)

¹⁶ Kubátová (2010)

¹⁷ Vančurová (2010)

¹⁸ Široký (2008)

¹⁹ Široký (2008)

²⁰ Široký (2008)

Na druhé straně funkce stabilizační je závislá na hospodářském cyklu, stanovení přebytkového, deficitního nebo vyrovnaného rozpočtu. Funkce stabilizační by měla vést ke zmírňování cyklických výkyvů v hospodářství a zajistit cenovou stabilitu a zaměstnanost. V době ekonomické krize by měly být daně nižší, aby poplatníci mohli disponovat větším obnosu peněžních prostředků, rovněž by mělo dojít k většímu povzbuzení poptávky po zboží a službách. V konjunktúře by naopak měly být daně vyšší, aby omezily celkovou poptávku a nedocházelo by tak k přehřátí ekonomiky.

Klasifikace daní

Daně jsou většinou členěny na základě různých kritérií. Mezi nejčastěji používaná kritéria patří:²¹

1. Podle způsobu uložení – jde o jedno z nejznámějších a zároveň nejjednodušší členění daní. Daně se člení na přímé a nepřímé. Daně přímé se dotýkají přímo konkrétních poplatníků (daně důchodové, majetkové a daň z hlavy). Daně nepřímé jsou přenášeny na jiný subjekt (např. spotřební daně, cla atd.), nejsou tedy odváděny přímo z příjmu poplatníka.
2. Podle objektu – daně jsou tříděny podle objektu, kterého se týkají. Podle kritéria objektu jsou daně uváděny a nazývány i v jednotlivých daňových zákonech např. Zákon o sociálním zabezpečení a o příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Mohou být, zde zařazeny i daně z hlavy.
3. Podle vztahu k poplatníkovi – na základě tohoto členění jsou daně rozděleny na daně osobní (adresné, vztahující se k určitému poplatníkovi, tím že berou v úvahu jeho platební schopnost, např. důchodové daně) a daně „*in rem*“, které nezohledňují poplatníkovou platební schopnost (např. spotřební daně, výnosové atd.).
4. Podle dopadu neboli progresu – členění podle dopadu neboli progresu je významné, zejména pro snadnější zajištění principu spravedlnosti v oblasti zdanění. Z pohledu spravedlivého zdanění by mělo obecně platit, že relativně nižší daň budou odvádět chudší lidé a naopak vyšší daň lidé s vyšším příjmem. Existuje zdanění proporcionální (míra zdanění zůstává stejná i při růstu příjmů poplatníka), progresivní (míra zdanění roste, s růstem příjmů poplatníka) a regresivní (míra zdanění klesá s růstem příjmů poplatníka).

²¹ Kubátová (2009)

5. Podle vztahu sazby k základu daně – na základě vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu jsou daně členěny na specifické (jednotkové), které se stanovují na základě množství jednotek daňového základu např. spotřební daně. Daně ad valorem (k hodnotě) jsou stanoveny dle ceny zdaňovacího základu např. daně z přidané hodnoty. A daně určené bez vztahu ke zdaňovanému základu, např. daně z hlavy či paušální daně.
6. Podle daňového určení – daně se třídí na základě toho, do jakého rozpočtu jsou odváděny. Proto se členění na daně nadstátní (odváděné do rozpočtu Evropské unie), státní, vyšších územněsprávních celků (např. jde o daň z krajů), municipální (např. daň z nemovitosti) a svěřené daně, které jsou charakteristické svým zvláštním postavením (celostátně placené daně, např. se jedná o daň z příjmů, DPH).
7. Podle členění ve státním rozpočtu – toto členění je důležité pro samotné sestavování a kontrolu plnění státního rozpočtu.

Asi nejvýznamnějším a pro komparaci nejpoužívanějším je členění Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj. OECD rozděluje daně do šesti hlavních skupin, které se následně dělí ještě do dalších podskupin:²²

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů,
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení,
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil,
- 4000 Daně majetkové,
- 5000 Daně ze zboží a služeb,
- 6000 Ostatní daně.

2.1.2 Daňová politika

Daňová politika může být definována jako proces, ve kterém se její nositelka (vláda) snaží pomocí svých nástrojů (daňové zákony) ovlivnit chování ekonomických subjektů ve státě, vývoj ekonomiky a inflaci. Změna daní má většinou dopad na spotřebu, investice, výrobu, pracovní úsilí apod. Daňová politika tvoří nepostradatelnou součást fiskální politiky. Daňová politika má v současné globalizující se ekonomice značný vliv, protože rozhodnutí v oblasti daní jednoho státu může mít negativní dopad na tržní prostředí jiného státu.²³

Předmět daňové politiky jsou daňové systémy, jejich komparace a vzájemné působení. Neoddělitelnými a nejdůležitějšími pojmy, které lze zahrnout do oblasti daňové politiky jsou

²² OECD (1996)

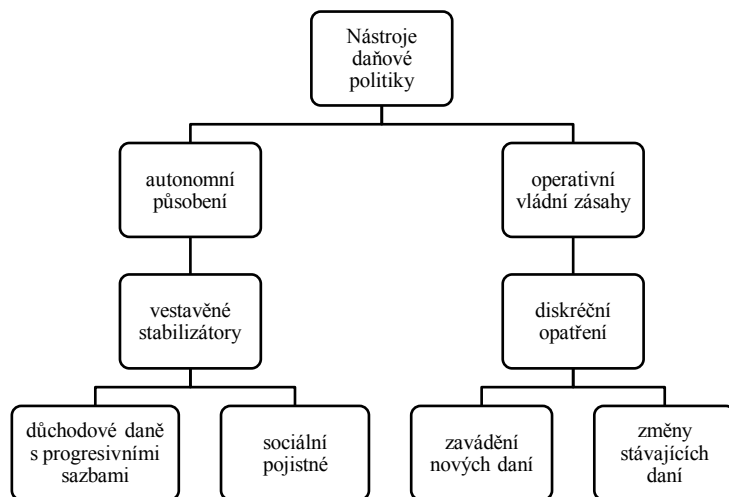
²³ Vančurová (2010), Stejskal (2008)

daňová konkurence (snaha získat nové poplatníky z jiných zemí, kteří budou v dané zemi platit daně), koordinace (tvorba bilaterálních a multilaterálních dohod zdanění s cílem omezit arbitrážní obchody)²⁴ a v neposlední řadě harmonizace²⁵ (sbližování, sladování jednotlivých daňových systémů).²⁶

Nástroje daňové politiky

Nástroje daňové politiky se mohou členit pomocí různých kritérií, přičemž asi to nejpoužívanější je kritérium samostatnosti jejich působení na hospodářství daného státu. Na základě kritéria samostatnosti jsou nástroje rozděleny na nástroje autonomního působení a operativních vládních zásahů, jak vyplývá ze schématu 2.1.²⁷ Typickým autonomním stabilizátorem jsou vestavěné stabilizátory mezi, které patří důchodové daně s progresivními sazbami a sociální pojistné. V období recese se daňoví poplatníci dostávají díky snížením příjmů do nižších daňových pásem, takže podíl jejich zdaněných příjmů se snižuje, tím se zabrání prudkému snížení poptávky a produktu. Naopak v době expanze dochází k opačnému procesu. Roste zdanění důchodu, které má za následek nižší relativní růst disponibilního důchodu, což se projeví v agregátní poptávce, která roste pomalejším tempem než produkce ekonomiky. Obdobně působí i další podpory schválené vládou. Tento mechanismus funguje za předpokladu stabilní či relativně stabilní cenové hladiny.²⁸

Schéma č. 2.1: Nástroje daňové politiky



Zdroj: Široký (2008) a vlastní úprava

²⁴ V koordinaci daňových politik se zatím nejdále došlo u celní politiky, důkazem je Všeobecná dohoda o clech a obchodu (GATT). Koordinací daní se zabývá i Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, která usiluje zejména o zamezení dvojího zdanění a daňových uniků. Výsledkem je Vzorová smlouva o zamezení mezinárodního dvojího zdanění a zabránění dvojímu zdanění.

²⁵ V současné době o harmonizaci zejména spotřebních daní usiluje Evropská unie.

²⁶ Stejskal (2008)

²⁷ Široký (2008)

²⁸ Široký (2008)

Druhým nástrojem daňové politiky jsou operativní vládní zásahy, které zahrnují diskreční opatření. Typickými diskrečními opatřeními je zavádění nových daní a změny stávajících daní. Diskreční opatření jsou záměrná opatření v podobě změn v daňovém systému, které se uskutečňuje pomocí vládního rozhodnutí. Nevýhodou jsou informační a realizační zpoždění. Zásadní rozdíl mezi vestavěnými stabilizátory a diskrečními opatřeními spočívá v závislosti na hospodářských cyklech a na vládě. Zatímco vestavěné stabilizátory jsou závislé na hospodářských cyklech, tak diskreční opatření jsou závislé na vládě.²⁹

2.1.3 Daňový systém

Je tvořený daňovou soustavou³⁰ a právně, technicky i organizačně konstituovaným systémem institucí zabezpečující správu daní, jejich vymáhání, kontrolu a jejich vyměřování. Patří zde i nástroje, metody, postupy, které příslušné instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům.³¹ Optimální daňový systém je takový, který povede k maximalizaci užitku. Mezi základní znaky optimálního daňového systému patří např. nízké administrativní náklady, efektivnost, transparentnost a spravedlnost. Jednotlivé znaky jsou v rozporu, protože to co je efektivní, nemusí být spravedlivé.³² Do daňové politiky patří také daňové systémy, které mohou být charakterizovány daňovou kvótou nebo daňovým mixem.

Daňová kvóta

Nejvýznamnějším makroekonomickým ukazatelem výše daňového zatížení je daňová kvóta. Daňová kvóta vyjadřuje podíl daňových příjmů veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu a často se používá k mezinárodnímu srovnávání. Obecná daňová kvóta se vyjadřuje jako podíl daňových příjmů veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu nebo jako podíl daňových příjmů k celkovým daňovým výnosům. Obdobně se počítá i složená (konsolidovaná) daňová kvóta, která navíc zahrnuje sociální a zdravotní pojištění. Výpočet daňové kvóty:³³

$$\text{Daňová kvóta} = \frac{\text{Daňové příjmy veřejných rozpočtů}}{\text{HDP}} \cdot 100 [\%]$$

$$\text{Složená daňová kvóta} = \frac{\text{Daňové příjmy veřejných rozpočtů} + \text{sociální a zdravotní pojištění}}{\text{HDP}} \cdot 100 [\%]$$

²⁹ Šíroký (2008)

³⁰ Jedná se o souhrn daní, které jsou vybírány v dané zemi a čase. Z právního pohledu se jedná o jednotlivé daně, které upravují příslušné zákony daného státu.

³¹ Šíroký (2008)

³² Salí, Schneider, Zápál (2001)

³³ Janoušková (2005)

Při samotném hodnocení velikosti daňové kvóty a případné její další komparace s vybranými zeměmi, je vhodné vzít v úvahu skutečnost, že daňová kvóta se vyznačuje některými nedostatky, které vedou ke zkreslení mezinárodního srovnání, ať už se jedná o samotné vymezení pojmu daně, existence šedé ekonomiky, daňové výdaje, vládní regulace, daně placené z dávek sociálního zabezpečení, struktura výdajů veřejných rozpočtů apod.³⁴

Daňový mix

Různé pohledy na daňovou kvótu se liší svou strukturou, tedy daňovým mixem. Daňový mix se většinou skládá se tří druhů daně s největším výnosem a ostatní daně představují pouze doplňkovou součást. Každý daňový mix odráží historický a kulturní vývoj v dané zemi. Např. v severských zemích je tradicí zvyšování odvodů na sociální pojištění, naopak v anglosaských státech zdaňování důchodu.³⁵ Mezi ekonomy panuje diskuze o tom, které daně se mají zvyšovat, zda přímé či nepřímé. V současné době převládá názor, že by se měly zvyšovat daně nepřímé, tudíž by mělo docházet ke snížení daňového zatížení důchodů poplatníků. Ekonomové preferující nepřímé daně argumentují tím, že se právě nepřímé daně vyznačují obtížnějšími daňovými uniky než daně přímé, jsou méně distorzní, přinášejí nižší administrativní náklady a v neposlední řadě progresivní zdanění osobních důchodů vede k poklesu úspor. Jiní odborníci v oblasti ekonomie nesouhlasí s preferencí zdanění nepřímého na úkor zdanění přímého. Jelikož se DPH vyznačuje vysokými administrativními náklady, spotřební daně jsou neefektivní (distorzní) a nespravedlivé a vedou k vyšší inflaci.³⁶

Faktory ovlivňující daňový systém

Kromě daňové kvóty a daňového mixu mohou být daňové systémy ovlivňovány i dalšími faktory. Jedná se zejména o:³⁷

- politické (každá daň má podobu zákona, většinou systém daní v dané zemi podléhá preferencím vládnoucí politické straně či koalice),
- ekonomické (složení pracovních sil, odvětvová a geografická struktura, hospodářský růst, míra inflace, zapojení hospodářství do mezinárodního obchodu atd.),
- technický pokrok (má odraz v daních, např. zavedení DPH bylo dáno s rozvojem výpočetní techniky atd.),

³⁴ Vančurová (2010)

³⁵ Stejskal (2008)

³⁶ Stejskal (2008), v současné době se diskutuje i o argumentech pro a proti preference ekologických daní. Podle některých ekonomů je možné přesunout část důchodových daní právě na ekologické daně.

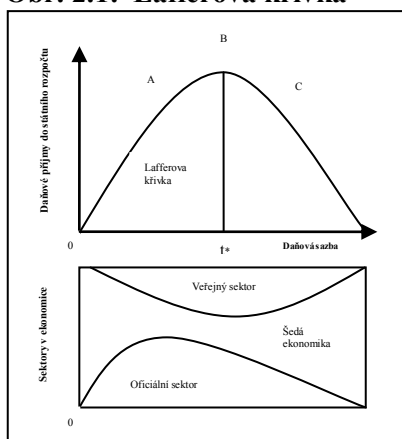
³⁷ Láchová (2007), Stejskal (2008)

- administrativní a institucionální (daně se prosazují prostřednictvím administrativního aparátu),
- kulturněhistorické (významné faktory, založené na tradicích, kultury, zvyklostech a historie daného státu) a globalizace (budování daňového systému s ohledem na mezinárodní podmínky).

2.1.4 Dopad zdanění na jednotlivé sektory prostřednictvím Lafferovy křivky

Míra zdanění výrazně ovlivňuje velikost veřejného a soukromého sektoru. Jestliže stát prostřednictvím zvyšování daní zasahuje do ekonomiky ve velké míře, tak může narušit hospodářský mechanismus a ekonomickou aktivitu. Pokud stát zvyšuje daně, tak musí počítat s tím, že jeho výnosy se nebudou zvyšovat proporcionálně. Vztah mezi daňovými výnosy a sazbou daně popisuje tzv. Lafferova křivka. Obr. 2.1 znázorňuje Lafferovu křivku a dopad zdanění na ekonomiku (pro zjednodušení se dělí do tří sektorů). V bodě A je zdanění optimální, ekonomické subjekty nepřesouvají své aktivity do stínové ekonomiky, která je minimální.

Obr. 2.1: Lafferova křivka



Zdroj: Enste (2003) a vlastní úprava

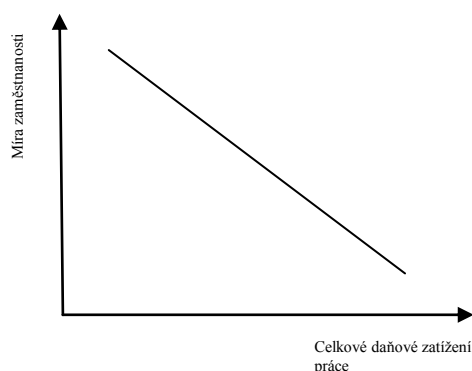
Z obr. 2.1 je také patrné, že v bodě A je rozsah ziskového sektoru maximální. V bodě B dosahuje křivka svého maxima tzv. Lafferova bodu. Daňový výnos i rozsah veřejného sektoru je v této situaci na maximální úrovni. Současně však dochází ke zvýšení podílu stínové ekonomiky, poplatníci hledají způsob, jak snížit svoji daňovou povinnost. Bod C znázorňuje situaci, ve které dochází k poklesu daňových výnosů státu, poplatníci dávají přednost spotřebě, volnému času a daňovým únikům na úkor práce a úspor.³⁸

³⁸ Stejskal (2008), Enste (2003)

2.1 Daňové zatížení práce

Celkové daňové zatížení práce neboli zdanění práce je tvořeno osobní důchodovou daní a z plateb sociální pojištění. Jde o nejmladší daně z celé daňové soustavy, které ovlivňují chování každého zaměstnance a zaměstnavatele. Osobní důchodová daň a platby sociálního pojištění představují na jedné straně (především v Evropě) důležitý příjem do veřejných rozpočtů, na straně druhé mohou vést k poklesu poptávky po pracovních silách (představují vyšší náklady pro zaměstnavatele) a ke snížení nabídky pracovních sil (snižují reálné mzdy pracovníků). Z toho vyplývá, že vysoké daňové zatížení práce může mít negativní dopad na zaměstnanost, pracovní výsledky a posléze i na ekonomický růst. Obecně by tedy mělo platit, že čím vyšší míra daňové zatížení práce, tím bude nižší míra zaměstnanosti, jak vyplývá z grafu 2.1.³⁹

Graf 2.1: Míra zaměstnanosti v závislosti na daňovém zatížení práce



Zdroj: Rutkowski a Walewski (2007) a vlastní zpracování

Daňové zatížení práce rozlišuje daňové náklady zaměstnance a zaměstnavatele. Pokud je daňové zatížení přeneseno na zaměstnavatele, tak se začnou zvyšovat firemní náklady a pravděpodobně dojde k poklesu poptávky po práci. Pokud se kompenzují vyšší daně nižšími mzdami, tak mzdy z hlediska nákladů firmy vzhledem k ceně produktů, zůstávají ve stejném poměru. V horším poměru bude mzda zaměstnance a zvýšení ceny produktů, které vyvolalo zvýšení daňové sazby. Zaměstnanci dosáhnou na sociální transfery a jejich ochota k práci se snižuje. Proto má rostoucí daňové zatížení práce negativní dopad na zaměstnanost.⁴⁰ Tyto argumenty vyvracejí ekonomové Daveri a Tabellini⁴¹ a poukazují na vývoj nezaměstnanosti ve skandinávských zemích. V těchto zemích je poměrně nízká míra nezaměstnanosti, ale přitom vysoké daňové zatížení práce. Jedním z vysvětlení je existence vysokého stupně centralizace

³⁹ Rutkowski a Walewski (2007)

⁴⁰ Buscher (2005)

⁴¹ Tvrdouš (2006)

a koordinace odborových organizací v daňové oblasti, což podle jejich názoru vede ke snížení mzdových nákladů zaměstnavatele, protože pomáhají mírnit mzdové požadavky zaměstnanců. Podle Bakera, Glyna, Howell a Smitt⁴² ovlivňují daňové zatížení práce nejen odbory, ale i jednotlivé druhy práce a sociální dávky v nezaměstnanosti. Ekonomové Fiorito a Padrini zastávají názor, že dopad daňové zatížení práce na zaměstnanost, se zdá být silnější než dopad daňové zatížení práce na pracovní síly a dopad daňové zatížení práce na nezaměstnanost je nižší, protože snížení pracovní síly částečně kompenzuje pokles zaměstnanosti.⁴³

Vliv daňového zatížení práce závisí také na formě pracovního poměru. Vyšší daňové zatížení práce bude pravděpodobněji v neformálním sektoru než ve formálním sektoru. Toto rozlišení je podstatné zejména z daňového hlediska. Ve stejné době, mohou změny daňového zatížení mít menší vliv na celkovou zaměstnanost a větší vliv na mzdy v neformálním sektoru, ale neruší potencionální výhody přesunu zaměstnanosti z neformálního sektoru do sektoru formálního. Dalším faktorem je vliv zdanění práce na chování ekonomických subjektů. Podle Word Bank změny v daních nevadí vůbec, jestliže jsou budoucí dopady plně očekávány ekonomickými subjekty (např. nižší daně dnes, znamenají vyšší daně v budoucnu vzhledem k vládnímu platebnímu omezení).⁴⁴

Vysoké daňové zatížení práce ovlivňuje zejména relativně nízkou mzdu. Protože jedním z hlavních faktorů vysvětlující reálné mzdové rozdíly mezi jednotlivci, je úroveň dovedností a znalostí. Zvýšení daňového zatížení práce bude mít vyšší negativní dopad pro pracovníky s nízkou kvalifikací. Toto tvrzení potvrdili ekonomové Kugler a Kugler.⁴⁵ Prokázali, že zvýšení daně ze mzdy má negativní účinky spíše na osoby s nízkými příjmy (dělnické profese) než na osoby s vyššími příjmy (tzv. bílé límečky). Proto některé země jako je např. Belgie, Nizozemsko a Francie zavedla zvláštní odvody pro zaměstnance s nízkou kvalifikací a skutečně se podařilo v těchto zemích zvýšit zaměstnanost těchto osob. Podle ekonomů Brant, Burniaux, Duval⁴⁶ vyšší daňové zatížení práce vede ke zvýšení podílu šedé ekonomiky a v případě vyšší minimální mzdy může vést k růstu nezaměstnanosti.⁴⁷ V oblasti mezinárodní konkurence je významné brát v úvahu i zdanění osob s vyššími příjmy, kteří mají vyšší sklon k migraci.⁴⁸

⁴² Baker, Glyn, Howell, Schmitt (2005)

⁴³ Tvrdon (2006)

⁴⁴ WB (2005)

⁴⁵ Kugler, Kugler (2003)

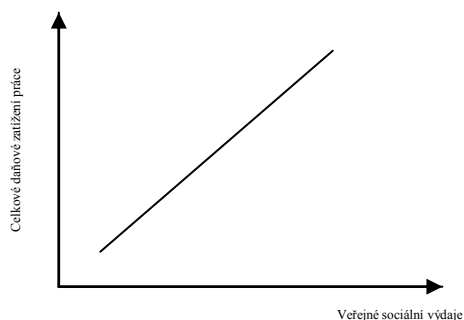
⁴⁶ Brant, Burniaux, Duval (2005)

⁴⁷ Bassanini, Duval (2006)

⁴⁸ ČNB (2010)

Existuje také pozitivní vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce, jak vyplývá z grafu 2.2. Tento vliv prokázali Rutkowski a Walewski⁴⁹ ve své studii Taxation of labor, kde se zaměřili na vybraný vzorek zemí OECD.

Graf 2.2: Daňové zatížení práce v závislosti na veřejných sociálních výdajích



Zdroj: Grey (2007) a vlastní zpracování

2.2.1 Osobní důchodová daň

Osobní důchodová daň představuje důležitý nástroj daňové politiky.⁵⁰ Poprvé byla zavedena v roce 1799 ve Velké Británii, aby financovala války proti Napoleonovi. Ostatní vyspělé státy ji začaly používat až na konci 19. a v prvních desetiletích 20. století. Z počátku byla sazba daně z příjmu fyzických osob jednorázová a týkala se pouze obyvatel s vysokými příjmy. Obrat nastal až po druhé světové válce, po níž došlo ke zvýšení sazeb osobních důchodových daní a zavádění progresivních daňových systémů. Začátek 80. let byl naopak ve znamení snižování daňového zatížení obyvatel. Vlivem reforem daňových systémů došlo ke změně daňového mixu, došlo ke snižování daní přímých na úkor daní nepřímých, společně s tím, dochází k tlaku na zrušení dosavadních daňových úlev, výjimek ze zdanění a odpočitatelných položek od základu daně, což má vést ke zjednodušení celého daňového systému.⁵¹

Vlastnosti osobní důchodové daně

Významnými vlastnostmi osobní důchodové daně je efektivnost a spravedlnost, tudíž odpovídá principu platební schopnosti. Pouze u osobní důchodové daně, v případě progresivního zdanění, lze rozdělit příjmy mezi členy společnosti rovnoměrněji. Další podstatnou vlastností je výnosová flexibilita. Výnosy daně jsou pružné, to přináší veřejným rozpočtům stabilitu a vládě větší rozhodovací pravomoc v období konjunktury či recese,

⁴⁹Rutkowski a Walewski (2007)

⁵⁰ Osobní důchodová daň je jednou z nejmladších daní z celé daňové soustavy.

⁵¹ Kubátová (2010)

jelikož dochází k přizpůsobování důchodů poplatníků. Osobní důchodová daň nevytváří distorze v cenách, znamená to, že neovlivňuje cenové relace zboží a služeb. Představuje dobrý makroekonomický stabilizátor (progresivní povaha). Je průhledná, patří mezi jedny z nejtransparentnějších daní, protože poplatník má dostatek informací o tom, kolik činí jeho daň na rozdíl od daní nepřímých. Nevzniká problém se zdrojem platby daně, jelikož při vzniku předmětu daně, vzniká zároveň povinnost jejího placení.⁵²

Progresivní versus jednotná sazba osobní důchodové daně

Často diskutovaným tématem u tvůrců hospodářské politiky, odborníků a veřejnosti je progresivní nebo jedna sazba osobní důchodové daně. Osobní důchodová daň může mít charakter regresivní, progresivní nebo lineární. Regresivní zdanění mezd se prozatím nikde na světě nepoužívá. V současné době se v řadě států sice začíná zavádět lineární zdanění, ale stále převládá progresivní zdanění mezd či platů. Právě tento typ zdanění je často označován za nespravedlivý a snižující pracovní úsilí. Jedna sazba⁵³ daně je spravedlivá, motivující a zvyšuje pracovní aktivity poplatníků.⁵⁴ Tvůrci hospodářské politiky při rozhodování ohledně typu sazby osobní důchodové daně by měli zohlednit rozdělení příjmů ve společnosti a na základě toho učinit svá rozhodnutí.

2.2.2 Platby sociálního pojištění

Samotné sociální pojištění lze definovat jako program sociální ochrany, který je stanoven právními předpisy, nebo jako jiné právní ujednání, jenž poskytuje jedinci určitou jistotu příjmů, v případě, když se dostane do určité situace jako je stáří, invalidita, pracovní neschopnost, nezaměstnanost nebo mateřství.⁵⁵

Platby sociálního pojištění jsou významné zejména pro krytí důležitých dávek.⁵⁶ Vysoké platby sociálního pojištění znamenají, že vláda dané země klade velký důraz na sociální zabezpečení svých občanů na rozdíl od států, kde jsou lidé zajištěny jinak např. péče a dávky jsou hrazeny z daně z příjmu nebo ze soukromých zdrojů. Výše plateb sociálního pojištění jsou zaváděny i ze strategických záměrů vlády usilující o přesun daňového břemene

⁵² Stejskal (2008)

⁵³ Jedna sazba daně některými ekonomy nazývána rovná sazba daně pro všechny poplatníky (v oblasti zdanění mezd) byla navržena ekonomy R. Hall a A. Rabushka v roce 1981, za rovnou (jednu) sazbu daně se v současné době považuje sazba daně bez daňových pásem u daně z příjmu FO, PO a DPH. (Kubátová 2010)

⁵⁴ Salí, Schneider, Zápal (2001)

⁵⁵ ISSA (2011)

⁵⁶ Jedná se např. o starobní a invalidní důchod, nemocenské dávky, dávky v mateřství, dávky v nezaměstnanosti, náhrada při pracovním úrazu, zdravotnické služby a další dávky dle předpisů daných zemí.

na daně s nižšími úniky, proto se většina příspěvků na sociálním zabezpečení sráží přímo ze mzdy.⁵⁷

Vlastnosti plateb sociálního pojištění

Sociální pojištění platí zaměstnavatel, zaměstnanec a osoby samostatně výdělečně činné.⁵⁸ Platby placené zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné se vyznačují ekonomickým charakterem a to proporcionálním nebo regresivním.⁵⁹ Platby jsou odváděny pouze do určité výše osobního důchodu. Jakmile osobní důchod překoná určitou mez, jsou platby již nulové. Na druhé straně v některých zemích neexistuje nezdánitelné minimum, což znamená, že u velmi malých důchodů jsou platby vypočítané z částky, která je vyšší než samotný důchod. Tato vlastnost je v rozporu s principem platební schopnosti a vertikální spravedlnosti. Současné daňové systémy se tak dostaly do zvláštní situace, kdy je sice rozpracována spravedlnost osobní důchodové daně, ale zároveň je daň plynoucí z plateb sociálního pojištění nespravedlivá. Kromě toho platby vedou ke zvýšení administrativních nákladů a mohou přinášet jev nazývaný „*převaha informovanosti vlády nad občany*“.⁶⁰

2.2.3 Koordinace daně z příjmů fyzických osob a plateb sociálního pojištění na úrovni Evropské unie

Daň z příjmů fyzických osob i platby sociálního pojištění jsou důležité oblasti pro fungování jednotného vnitřního trhu Evropské unie. Jejich harmonizace však selhala z důvodu odlišností důchodových a sociálních modelů členských států, jejich kultur, tradic, vyspělosti a uznávaných hodnot. Proto se Evropská unie rozhodla, že bude efektivnější zvolit postup koordinace s cílem zajištění fungování jednotného vnitřního trhu Evropské unie.

Koordinace daně z příjmu fyzických osob

Výše daně z příjmu fyzických osob spadá stejně jako pojistné na sociální zabezpečení výhradně do pravomocí členských států.⁶¹ Evropská unie pouze monitoruje oblast daně z příjmu fyzických osob a kontroluje, zda jsou dodržována pravidla EU. V roce 2001 Komise vydala sdělení *Daňová politika v Evropské unii – priority pro nadcházející roky*, ve kterém uvedla, že daně z příjmu fyzických osob mají být v kompetenci jednotlivých členských států.

⁵⁷ Široký (2008)

⁵⁸ Osobami samostatně výdělečně činnými se diplomová práce nezabývá.

⁵⁹ Výjimku tvoří Velká Británie a USA, kde platby sociálního pojištění mají progresivní charakter.

⁶⁰ Kubátová (2010)

⁶¹ Na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora daně z příjmu fyzických osob spadají do pravomoci členských států, za předpokladu, že se členské státy budou řídit zásadami uvedené ve Smlouvě o volném pohybu osob, služeb a kapitálu a svobody zřízení (Smlouva o ES, články 39, 43, 49, 56). Státy nesmí připustit žádnou diskriminaci ať už přímou či nepřímou (státní příslušnost) a nesmí porušit žádné ze čtyř svobod.

V této oblasti je nutné tedy koordinace daně, aby došlo k zabránění dvojímu zdanění, daňovým únikům a k odstranění různých překážek v oblasti zdanění příjmů fyzických osob.⁶² Evropská unie vytvořila např. Směrnici č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní.⁶³

Koordinace plateb sociálního pojištění

Sociální a zdravotní pojištění se v jednotlivých zemích EU podstatně liší, ačkoliv všechny státy ctí základní principy sociální Evropy. Je to dáno tím, že v samotné Evropě existuje zhruba pět modelů sociálních systémů⁶⁴, které se vyznačují odlišnými přístupy k řešení otázek sociálního zabezpečení vyplývající z kultur, zvyklostí a možností každého státu. Vnitřní trh EU je vymezen čl. 26 Smlouvy o EU a Smlouvy o fungování EU – „*Lisabonská smlouva*“ (dříve č. 14 Smlouvy o ES) jako oblast bez vnitřních hranic, ve které je zajištěna svoboda volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. Svoboda pohybu osob vychází z článku 45 Lisabonské smlouvy (dřívějšího článku 39 Smlouvy o ES, resp. článku 48 Římské smlouvy o založení EHS), což umožňuje občanům EU pracovat v kterékoliv zemi bez omezení. Toto právo by však bylo vážně omezeno, kdyby nedošlo k úpravě systémů sociálního zabezpečení jednotlivých států.⁶⁵

Z toho důvodu byl již ve zmiňovaných smlouvách stanoven cíl, nalézt taková opatření, které by vedla k zajištění svobod osob migrujících mezi státy EU v oblasti sociálního zabezpečení. Proto se Evropské hospodářské společenství (nyní Evropská unie) v této oblasti rozhodlo uplatnit metodu otevřené koordinace. Je to však cesta na „*dlouhou trať*“, jelikož jednotlivé sociální systémy členských států jsou značně rozdílné a Rada s Evropským parlamentem se o nalezení vhodné koordinace pokouší již více než 50 let.⁶⁶

⁶² European Commission (2001)

⁶³ Směrnice č. 77/799/EHS

⁶⁴ Jedná se o anglosaský liberální model, který má své základy ve Velké Británii a je také uplatňován v okolních zemích např. Irsko, Nizozemí. Je postaven na myšlence „chudinského zákonodárství“, to znamená, že lidé se o sebe musí postarat sami a stát jim zajistí pouze životní minimum. Opakem je německý korporativistický sociální model, který deleguje mimo zaměstnance odpovědnost i na zaměstnavatele, vytváří autonomní sociální pojištění a odděluje sociální pojištění od sociální pomoci. Někde ve středu již zmiňovaných modelů stojí model skandinávských zemí, kde se uplatňuje kombinace universální pomoci (zajištění důstojného životního minima pro občany) a povinné pojištění pro zaměstnance. Dále je to model bývalých postkomunistických zemí. V těchto státech bylo sociální zabezpečení „*sovětského stylu*“ nahrazeno tří pilířovou soustavou – povinné základní pojištění německého typu (zaměřené pouze na zajištění základní životní úrovně), povinné spoření britského typu a dobrovolné doplňkové připojištění. V současné době uplatňované např. v Polsku. Posledním modelem je model nedistributivní, který je v podstatě kombinací předchozích modelů a je uplatňován především ve Francii a Itálii.

⁶⁵ Koldinská (2007) a MPSV (2009)

⁶⁶ Koldinská (2007) a MPSV (2009)

2.3 Měření daňového zatížení práce

Osobní důchodové daně a platby sociálního pojištění působí na nabídku práce a poptávku po práci a jsou středem politického i odborného zájmu. Nelze ex-ante říci, zda bude zdanění demotivovat či stimulovat k práci. Kubátová a Vítek⁶⁷ tvrdí, že je podstatná vzájemná poloha mezní a průměrné daňové sazby. Jelikož se diplomová práce bude zabývat daňovým zatížením práce, tak jsou uvedeny ukazatele, které daňové zatížení práce měří. Nejpoužívanějším ukazatelem je efektivní daňová sazba (ETR_L). Jedná se o reálnou sazbu daně, kterou poplatník musí zaplatit ze svého příjmu.⁶⁸ Výpočet obecné efektivní daňové sazby je potom následující:⁶⁹

$$ETR_L = \frac{NEI}{GEI} \cdot 100 [\%]$$

Na ukazatele vyjadřující efektivní daňové zatížení lze pohlížet z makroekonomického pohledu (průměrná efektivní sazba daně, daňová kvóta – kapitola 1.2.2.2, implicitní sazba daně) a z mikroekonomického pohledu (mezní efektivní sazba daně a daňový klín).⁷⁰

2.3.1 Makroekonomický pohled na výpočet efektivní daňové sazby

Makroekonomický pohled zahrnuje ukazatele průměrné efektivní sazby daně, daňovou kvótu a implicitní daňovou sazbu.

Průměrná efektivní sazba daně z pracovních příjmů ($AETR_L$)

Jedná se o ukazatel čisté pozice jednotlivců nebo domácnosti. Do výpočtu zahrnuje výši osobní důchodové daně, pojistné sociálního pojištění placeného zaměstnancem a sociální dávky a hrubou mzdu. $AETR_L$ je komplexní ukazatel zohledňující daňový a dávkový systém vyjadřující jak na jednotlivce popř. domácnosti dopadá zdanění. Výpočet je následující:⁷¹

$$AETR^{72} = \frac{IT+SSC-SB}{GEI} \cdot 100 [\%]$$

Implicitní daňová sazba na práci (ITR_L)

Implicitní daňovou sazbu měří EUROSTAT a z pohledu Evropské komise se jedná o ex-post ukazatel vyjadřující dopad daní na ekonomické aktivity podle jejich funkcí (práce, kapitál, spotřeba). Implicitní daňovou sazbu na práci (ITR_L) využívá Evropská komise

⁶⁷ Kubátová, Vítek (1997)

⁶⁸ Vítek (2005)

⁶⁹ Kde NEI = čistá mzda a GEI = hrubá mzda.

⁷⁰ Pšurná (2011)

⁷¹ Vítek (2005)

⁷² kde IT = celkový objem daně z příjmů fyzických osob poplatníka (domácnosti), SSC = platby sociálního pojištění placeného zaměstnancem, SB = součet sociálních dávek, které obdrží domácnosti a GEI = hrubá mzda.

k měření podílu výnosu osobních důchodových daní ze závislé činnosti, daní z mezd a povinného pojistného (do výnosů jsou zahrnuty příjmy ze zaměstnání, ostatní příjmy z práce) k celkovému objemu příjmů zaměstnanců (kompenzace zaměstnanců, mzdy a daně z objemu mezd) v národním hospodářství.⁷³ Jinými slovy měří průměrné efektivní zatížení práce. Výnosy daní a příjmy daní jsou vyjádřeny dle klasifikace ESA95. Sazby se vypočítají jako podíl celkových daňových výnosů k potencionálnímu základu daní.⁷⁴

$$ITR_L^{75} = \frac{(D51A+D51C1)+D29C+D61111+D61121+D51A+D51C1+D61131}{D1+D29C} \cdot 100 [\%]$$

2.3.2 Mikroekonomický pohled na výpočet efektivní daňové sazby

Mikroekonomický pohled zahrnuje ukazatele mezní efektivní daňové sazby a daňový klín.

Mezní efektivní daňová sazba (METR)

Mezní efektivní daňová sazba (METR) odpovídá na otázku, o kolik se sníží sociální dávky a zvýší daně, v případě, že se hrubý domácí produkt vzroste o jednotku. Vysoká mezní efektivní daňová sazba způsobuje demotivaci k pracovním výkonům a omezuje flexibilitu na trhu práce. Pokud se hodnota mezní efektivní daňové sazby blíží k 100 % nebo je překračuje, tak se jedná o tzv. past chudoby, což znamená, že vzrůst hrubých mezd v důsledku zvýšení pracovního úsilí nebo nalezení lepe hodnocené práce, nepovede ke zvýšení čistých mezd. Optimální mezní efektivní daňové sazby jsou na úrovni 30 – 50 %. Mezní efektivní daňová sazba se vypočítá jako jedna minus podíl změny čistého příjmu ke změně hrubého domácího příjmu:⁷⁶

$$METR (EP)^{77} = 1 - \frac{\Delta NEI}{\Delta GEI} \cdot 100 [\%]$$

Daňový klín (DK)

Na základě daňového klínu se zjistí kolik procent z celkových nákladů na práci, nedostane příslušný poplatník opravdu vyplaceno. Daňový klín je možné vyjádřit několika způsoby. OECD používá tzv. efektivní daňový klín (EDK), který vyjadřuje celkové daňové

⁷³ Eurostat (2011)

⁷⁴ Eurostat (2011) a Vitek (2005)

⁷⁵ Kde D51A + D51C1= daňový výnos z příjmů fyzických osob a domácností získaných z práce, D29C = mzdový daňový výnos, D61111= výnos povinných plateb sociálního pojištění placeného zaměstnavateli, D61121= povinné platby sociálního pojištění placené zaměstnancem, D51A + D51C1 = daňový výnos z příjmů fyzických osob a domácností ze sociálních transferů a penze, D61131 = povinné pojistné placeného OSVČ, D1 = kompenzace zaměstnancům a D29C = mzdy a daně ze mzdového objemu.

⁷⁶ Kolář (2005), Vitek (2005)

⁷⁷ Kde ΔNEI = změna čistého příjmu a ΔGEI = změna hrubého příjmu.

zatížení práce, protože zahrnuje i sociální transfery a různých daňových úlev. Výpočet efektivního daňového klínu je následující:⁷⁸

$$EDK = \frac{\text{daň} + \text{odvody zaměstnance} + \text{odvody placené zaměstnavatelem} - \text{sociální transfery}}{\text{celkové náklady práce}} \cdot 100 [\%]$$

OECD ve svých výzkumných studiích zabývající se zdaněním práce, člení jednotlivé poplatníky pomocí určitého % z průměrné hrubé mzdy, jak vyplývá z tab. 2.1. Na základě procentuálního rozdělení poplatníků vypočítá efektivní daňové zatížení poplatníků (daňový klín).

Tab. 2.1: Členění příjmů poplatníků jako % z průměrné mzdy

Poplatník	Příjem první osoby jako % z průměrné mzdy	Příjem druhé osoby jako % z průměrné mzdy
Svobodný	67	x
Svobodný	100	x
Svobodný	167	x
Svobodný, 2 děti	67	x
Ženatý, 2 děti	100	x
Ženatý, 2 děti	100	33
Ženatý, 2 děti	100	67
Ženatý, 0 dětí	100	33

Zdroj: OECD (2011)

Dále se daňový klín rozděluje na hrubý daňový klín, který vyjadřuje, kolik procent peněžních jednotek musí být odvedeno do státního rozpočtu z jedné koruny hrubé mzdy zaměstnance a čistý daňový klín. Ten znázorňuje, kolik korun tvoří odvody a daň z celkových mzdových nákladů, které musí zaměstnavatel vynaložit na zaměstnance.⁷⁹

⁷⁸ Hamurová (2006)

⁷⁹ Hamurová (2006)

2.4 Dílčí shrnutí

V teoretické části diplomové práce byly definovány základní pojmy týkající se daňové problematiky se zaměřením na daňové zatížení práce, jelikož se jedná o oblast, která je náplní celé diplomové práce. Daně lze zařadit mezi strategické nástroje hospodářské politiky. Jsou významným zdrojem státního rozpočtu či veřejných rozpočtů a mají vliv na každodenní rozhodování ekonomických subjektů ve společnosti. Daně jsou podle nejjednoduššího kritéria členěny na daně přímé (např. daň z příjmů fyzických a právnických osob) a daně nepřímé (např. cla). Samotná výše daní je odrazem daňové politiky, kterou uplatňuje vládnoucí koalice či politická strana. Celkové daňové zatížení práce je tvořeno osobní důchodovou daní a platbami sociálního pojištění. Zdanění práce má vliv nebo je ovlivňováno celou řadou faktorů, ať už se jedná o míru zaměstnanosti, státní sociální výdaje, migraci či samotné očekávání ekonomických subjektů, jak vyplynulo ze studií jednotlivých ekonomů zabývajících se touto oblastí. Daňové zatížení práce je měřitelné pomocí různých ukazatelů, které se měřením daňového zatížení práce zabývají, jedná se o daňovou kvótu, průměrnou efektivní sazbu daně z příjmů, implicitní daňovou sazbu, mezní efektivní daňovou sazbu a daňový klín. V následujících kapitolách budou použity pouze nejpoužívanější a nejvýznamnější ukazatele a to daňová kvóta, implicitní daňová sazba a daňový klín.

3 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ PRÁCE V ČESKÉ REPUBLICE

Celkové daňové zatížení práce v České republice zahrnuje osobní důchodovou daň a platby sociálního pojištění. V českém daňovém systému je za osobní důchodovou daň považována daň z příjmu fyzických osob. Platby sociálního pojištění se skládají z pojistného na důchodové pojištění, státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotnictví. Výše obou daní lze považovat za citlivou oblast, která často odráží preference vládnoucí koalice či politické strany a je významných příjmem veřejných rozpočtů.

3.1 Osobní důchodová daň

Daň z příjmu fyzických osob je neoddělitelnou součástí dnešních moderních daňových systémů. V České republice byla zavedena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Samotná konstrukce daně je velice složitá, protože při rozhodování o sazbě daně by měly tvůrci hospodářské politiky vzít v úvahu sociální postavení všech poplatníků, tak aby došlo k přerozdělení důchodu od poplatníků s vyššími příjmy k poplatníkům s příjmy nižšími. Z tohoto důvodu existují v daňových systémech různé osvobození od daně, slevy na dani či odpočty od základu daně atd.⁸⁰

Poplatníkem daně jsou veškeré fyzické osoby, které mají na území státu trvalé bydliště nebo se zde zdržují po dobu delší než 183 dní. Předmětem daně jsou v oblasti daňové zatížení práce příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6).⁸¹ Základ daně může být snížen o určité položky vyplývající z příslušného zákona (§ 15). Od vypočtené daně lze odečíst slevy na dani (§ 35ba).⁸²

3.1.1 Vývoj osobní důchodové daně

Zákon o daních z příjmů byl za svoji více než sedmnáctiletou existenci mnohokrát novelizován, ale pouze některé etapy vývoje v oblasti daně z příjmu fyzických osob lze považovat za podstatné změny. Jedná se o zavedení daňového systému tržní ekonomiky, přijetí legislativy Evropské unie, zvýšení progresivity daně z příjmu fyzických osob, zavedení superhrubé mzdy v rámci konsolidace veřejných financí a modernizaci daňových systémů.⁸³

⁸⁰ Vančurová (2010a)

⁸¹ Zákon upravuje i další příjmy fyzických osob, které však nejsou předmětem daňové zatížení práce, jedná se o příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z pronájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10). Jaroš (2011)

⁸² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ Vančurová (2010b)

Zavedení daňového systému tržní ekonomiky (1991 – 1993)

V roce 1993 proběhla zásadní a velmi důležitá daňová reforma, jejímž prostřednictvím byl zformulován daňový systém položený na demokratických a tržních principech. Byla zavedena daň z příjmu fyzických osob, která nahradila daň ze mzdy. Daň ze mzdy do té doby patřila mezi významné daně, týkala se mezd a platů obyvatelstva. Struktura daně byla velmi složitá (do určité výše příjmů byla sazba daně klouzavě progresivní a od určité výše lineární) a jevila se jako vývojem překonaná i přesto její existence v daňovém systému byla docela dlouhá. Další daní, která se dotýkala příjmů obyvatelstva, byla daň z příjmu z literární a umělecké činnosti. Existovala dále daň z příjmů obyvatelstva, která byla zavedena v roce 1991. Týkala se nově vznikající skupině poplatníků, kteří začali mít příjmy z drobného podnikání. Jednalo se o důležitý nástroj daňové soustavy při přechodu na tržní hospodářství.⁸⁴ Jak vyplývá z tab. 3.1 byla sazba daně z příjmu fyzických osob progresivní. Jednalo se o klouzavou progresi, která měla zabránit tomu, aby nedošlo k velkým přechodům z jednoho pásma do pásma druhého.

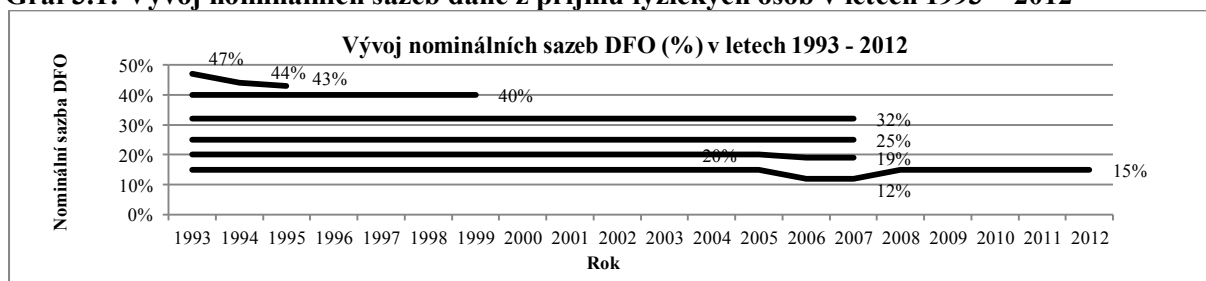
Tab. 3.1: Klouzavě progresivní sazba daně v České republice v roce 1993

Ze základu daně		Daň
od Kč	do Kč	
	600000	15 %
60000	120000	9000 Kč + 20 % ze základu přesahující 60000 Kč
120000	180000	21000 Kč + 20 % ze základu přesahující 120000 Kč
180000	540000	36000 Kč + 20 % ze základu přesahující 180000 Kč
540000	1080000	151200 Kč + 20 % ze základu přesahující 540000 Kč
1080000	a výše	367200 Kč + 20 % ze základu přesahující 1080000 Kč

Zdroj: Šourek (1993) a vlastní úprava

V letech 1993 – 1995 existovalo u zdanění příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků šest daňových pásem, postupně se počet pásem snižoval na pět 1996 – 1999, poté do roku 2007 na čtyři. V roce 2008 došlo k zavedení jedné sazby daně 15 %, která je platná doposud, jak vyplývá z grafu 3.1.⁸⁵

Graf 3.1: Vývoj nominálních sazeb daně z příjmu fyzických osob v letech 1993 – 2012



Zdroj: Zákony 586/1993 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů a vlastní úprava

⁸⁴ Šourek (1993)

⁸⁵ Reforma v roce 1993 se dotkla i dalších daní, které však nejsou předmětem diplomové práce. Jednalo se např. o zavedení daně z přidané hodnoty nebo spotřebních daní atd. Vančurová (2010a)

Přijetí legislativy Evropské unie v letech (2003 – 2004)

Úsilí Evropské unie v oblasti daňové teorie je koordinaci či harmonizaci přímých a nepřímých daní mezi členskými státy. V roce 2004 musela česká vláda provést daňovou reformu, která byla vyvolána vnějším prostředím, tedy vstupem České republiky do Evropské unie. Především došlo k přijetí nových zákonů, které se týkaly daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Ale i v oblasti osobní důchodové daně došlo k určité spolupráci mezi členskými státy. U daně z příjmu fyzických osob se mělo jednat nejdříve o harmonizaci daně z příjmu fyzických osob. Ta se však ukázala z politických důvodů jako neprůchodná, proto v současné době usiluje Evropská unie o koordinaci daně z příjmu fyzických osob. Česká republika v oblasti zdanění příjmů fyzických osob přijala doporučení OECD, dále např. Směrnici č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a další předpisy.⁸⁶

Zvýšení progresivity daně z příjmu fyzických osob v letech (2005 – 2006)

V letech 2005 až 2006 došlo k nahrazení nezdánitelné části (tzv. nezdánitelné minimum) slevou na dani v roce 2006, jak vyplývá z tab. 3.2. Tato změna byla výhodná pro ty poplatníky, jejichž příjmy se nacházely v nižších daňových pásmech.⁸⁷ V posledních třech letech nedošlo k výrazné změně slev na dani. V roce 2012 se zvýšila sleva na poplatníka a to na úroveň roku 2010 (přestala se platit povodňová daň, která byla zavedena v roce 2011). Zvýšila se také sleva na vyživované dítě, vlivem zvýšení DPH.

Tab. 3.2: Vývoj nezdánitelné části základu daně a slev na dani ve vybraných letech

Rok	1993	1999	2005	2006, 2007	2008	2010	2011	2012
Položka	Nezdánitelná část základu daně (za rok), v Kč			Sleva na dani (za rok), v Kč				
Poplatník	20400	34920	38040	7200	24840	24840	23640	24840
Vyživované dítě	9000	21600	6000	6000	10680	11604	11604	13404
Student		6540	11400	2400	4020	4020	4020	4020
Na manželku/manžela	12000	19884	21720	4200	24840	24840	24840	24840
Držitel průkazu ZTP-P	36000	45780	50040	9600	16140	16140	16140	16140
Částeční invalidní důchod ⁸⁸	6000	6540	7140	1500	2520	2520	2520	2520
Plný invalidní důchod ⁸⁹	12000	13080	1428	30000	5040	5040	5040	5040

Zdroj: Zákon č. 586/1992., Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a Široký (2003) a vlastní úprava

⁸⁶ Směrnice č. 77/799/EHS, Vančurová (2010a)

⁸⁷ Pro poplatníka s daňovým základem nacházejícího se v prvním daňovém pásmu byla změna výhodná. Polepšil si o 2635 Kč (rozdíl slevy na dani a absolutní úlevy na dani = 38,040·0,12). Pro poplatníka s daňovým základem nacházejícího se v nejvyšším daňovém pásmu byla změna nevýhodná o 4973 Kč (rozdíl mezi slevou na dani a absolutní úlevou na dani = 38,040·0,12). Široký, Maková (2008)

⁸⁸ Týká se invalidity prvního a druhého stupně podle příslušných zákonů.

⁸⁹ Týká se invalidity třetího stupně podle příslušných zákonů.

Zavedení superhrubé mzdy v rámci konsolidace veřejných financí (2008)

V roce 2008 došlo k další daňové reformě, která výrazně ovlivnila způsob výpočtu daně z příjmu fyzických osob. Vládnoucí koaliční strany⁹⁰ zrušily klouzavě progresivní sazbu daně a nahradily jí jednotnou sazbou daně ve výši 15 % vypočítaná z tzv. superhrubé mzdy (z daňového základu zahrnující i platby sociálního pojištění od zaměstnavatele, zaměstnance). Z tab. 3.3, která obsahuje výpočet daně při hypotetické mzdě 240000 Kč za vybrané období, je patrné, že skutečně došlo ke snižování daňové povinnosti poplatníka. Došlo i k výraznému zvýšení hodnot slev na dani, jak uvádí tab. 3.2.

Tab. 3.3: Způsob výpočtu osobní důchodové daně v roce 1993, 2007 a 2008

	Způsob výpočtu osobní důchodové daně (v Kč)	1993	2007	2008
A	Roční hrubá mzda	240000	240000	240000
B	Superhrubá mzda ($B = A \cdot 1,35$)	x	x	324000
C	Sociální a zdravotní pojištění zaměstnance ($C = A \cdot$ sazba plateb soc. pojištění)	32400	30000	30000
D	Nezdanitelná část základu daně	20400	x	x
E	Základ pro výpočet daně	187200	210000	324000
F	Daň	38304	31416	48600
G	Sleva na dani	x	7200	24840
H	Daň po slevě ($H = F - G$)	3804	24216	23760
I	Daň + pojistné zaměstnance ($I = H + C$)	70704	54216	53760

Zdroj: Šíroký, Maková (2008), MF (2011) a vlastní úprava

Modernizace daňového systému (2009 a dále)

V současné době probíhá ve světě trend snižování přímých daní na úkor zvyšování daní nepřímých a zjednodušování způsob výpočtu přímých daní. V České republice je navrhovaná v oblasti zdanění příjmů fyzických osob daňová reforma, jejíž účinnost pravděpodobně proběhne až v roce 2014. Hlavním cílem reformy je zrušení konceptu superhrubé mzdy a její nahrazení jednou sazbou daně ve výši 19 % z hrubé mzdy. Dále zjednodušení a zpřehlednění daňového systému a eliminování administrativních nákladů poplatníků a státu. Významnou změnou bude zavedení jednotného inkasního místa pro výběr daní (JIM). Cílem vlády je zlepšit, zefektivnit a zkvalitnit výběr daní v České republice, prostřednictvím zavedení jednotu správce daně, snížením počtu plateb a jejich odvod na jedno místo (jednotný účet státní pokladny)⁹¹ a zavedení centrálního registru poplatníků daní a pojištěnců. V neposlední řadě dojde ke sjednocení základů pro výpočet daně z příjmu i pojistného, základem bude hrubá mzda.⁹²

⁹⁰ Jednalo se o Občanskou demokratickou stranu (ODS), Křesťanskou lidově demokratickou stranu (KDU-ČSL) a stranu Zelených (SZ).

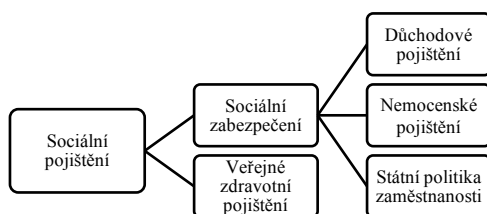
⁹¹ V současné době funguje velice složitý systém daňových odvodů, jelikož se všechny odvody platí na různých místech a také se odvádějí na odlišné účty. Jedná se o finanční úřad, celní úřad, česká správa sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovna a úrazová pojišťovna.

⁹² MF ČR (2011)

3.2 Platby sociálního pojištění

Platby sociálního pojištění jsou složeny z veřejného zdravotního, důchodového a nemocenského pojištění a ze státní politiky zaměstnanosti, jak vyplývá z grafu 3.2. Obě daně byly zavedeny v roce 1993 zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na politiku zaměstnanosti a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. Z ekonomického pohledu lze platby sociálního pojištění považovat za daň, jelikož jsou povinné, avšak mají určité specifické vlastnosti jako je účelovost či míra ekvivalence, které jej od obecné definice daně odlišují.⁹³ Poplatníkem pojistného na sociální zabezpečení jsou zaměstnavatelé, zaměstnanci a další podle § 3 příslušného zákona.⁹⁴ Vyměřovacím základem zaměstnance jsou celkové příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob.⁹⁵ I u příspěvků na všeobecné zdravotní pojištění jsou poplatníkem fyzické osoby, které měly příjmy ze závislé činnosti nebo funkčních požitků (§ 6 zákona o daních z příjmů). Vyměřovacím základem daně jsou stejně jako u sociálního zabezpečení celkové příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob.⁹⁶ Rozhodným obdobím pro platby sociálního pojištění je kalendářní měsíc.⁹⁷

Graf 3.2: Systém sociálního pojištění v České republice



Zdroj: Šíroky (2008) a vlastní úprava

3.2.1 Vývoj plateb sociálního pojištění

V oblasti sociálního pojištění nedochází k významným změnám, jak tomu bylo u daně z příjmu fyzických osob. Zákon o sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na nemocenské pojištění. Platby sociálního pojištění patří společně s přírážkami, pokutami a penály ukládaných podle zákona o sociálním zabezpečení mezi

⁹³ Vančurová (2010b)

⁹⁴ Společně s přírážkami, pokutami a penály vyplývajících ze zákona č. 589/1992 Sb.

⁹⁵ Zaměstnavatel má povinnost odvádět i to pojistné, které ze zákona musí platit zaměstnanec a to za kalendářní měsíc. Pojistné se odvádí na příslušný účet okresní sociální zabezpečení. Maximální vyměřovací základ je částka ve výši 48 násobku průměrné mzdy. Rozhodným obdobím je kalendářní rok. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na politiku zaměstnanosti

⁹⁶ Maximální vyměřovací základ je částka ve výši 72 násobku průměrné mzdy. Minimální vyměřovací základ je minimální mzda (v současné době 8000 Kč).

⁹⁷ Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

příjmy státního rozpočtu. Na samostatném účtu státního rozpočtu se vede pouze pojistné na důchodovém pojištění. Výše příjmů ze sociálního zabezpečení je výsledkem hospodářského vývoje a mzdového růstu. Systém veřejného zdravotního pojištění je založen na principu solidarity, z něhož vychází zásady pro výběr pojistného. Příjmy z vybraného zdravotního pojistného jsou příjmem veřejného zdravotního pojištění a slouží k úhradám poskytnuté zdravotní péče pojištěnců.⁹⁸ Pojistné, které vyberou zdravotní pojišťovny, podléhá 100 % přerozdělení dle příslušných indexů uvedených v zákoně. Hlavním cílem přerozdělení je snížení rozdílů v počtu plátců či vynaložených nákladů na veřejné zdravotnictví mezi jednotlivými pojišťovnami.⁹⁹

Zavedení daňového systému tržní ekonomiky (1991 – 1993)

Důležitou etapou ve vývoji sociálního pojištění byl rok 1993, kdy došlo k oddělení sociálního pojištění od daně z příjmu fyzických osob. Tab. 3.4 ukazuje vývoj sazeb sociálního a zdravotního pojištění placeného, jak zaměstnancem, tak zaměstnavatelem. Z tab. 3.4 je patrné, že docházelo za sledované období ke snižování sazeb pojistného.

Tab. 3.4: Vývoj sazeb sociálního pojištění v České republice v letech 1993 – 2012

Rok	Zaměstnanec			Zaměstnavatel		
	zdravotní	sociální	celkem	zdravotní	sociální	celkem
1993	4.5 %	9 %	13.5 %	9 %	27 %	36 %
1994 – 1995	4.5 %	8.75 %	13.25 %	9 %	26.75 %	35.75 %
1996 – 2008	4.5 %	8 %	12.5 %	9 %	26 %	35 %
2009 – 2012	4.5 %	6.5 %	11 %	9 %	25 % ¹⁰⁰	34 %

Zdroj: VUPSV (2010) a vlastní úprava

Přijetí legislativy Evropské unie (2003 – 2004)

Oblast sociálního pojištění je důležitá zejména pro fungování jednotného vnitřního trhu Evropské unie. V oblasti pojistného sociálního pojištění se uplatňuje princip koordinace. Po vstupu České republiky do Evropské unie musela např. přijmout Nařízení EP a Rady (ES) č. 883/2004 a č. 987/2009.¹⁰¹

Modernizace daňového systému (2009 a dále)

Plánovaná daňová reforma pravděpodobně účinná od roku 2014 má sjednotit základ pro výpočet pojistného i daně, tím základem se má stát hrubá mzda. Má také dojít ke zvýšení sazby zdravotního pojištění na 6,5 % u zaměstnanců, sazba sociálního pojištění zůstane nezměněna. Platby pojistného u zaměstnavatelů budou nahrazeny 32% daní z úhrnu mezd.¹⁰²

⁹⁸ ASOCR (2011)

⁹⁹ VZP ČR (2011)

¹⁰⁰ z toho 2.3 % nemocenské pojištění, 21.5 % důchodové pojištění, 1.2 % politika zaměstnanosti.

¹⁰¹ Koldinská (2010)

¹⁰² MF ČR (2011)

3.3 Měření daňového zatížení práce v České republice

Důležité pro posouzení míry daňového zatížení práce je použití ukazatelů, kteří měří efektivní míru daňového zatížení práce. Na ukazatele lze pohlížet z makroekonomického a mikroekonomického pohledu. Dále je vhodné vzít v úvahu i fiskální dopad obou daní.

3.3.1 Fiskální dopad obou daní

Z fiskálního pohledu je velice důležitý dopad daní do státního rozpočtu nebo veřejných rozpočtů. Z tab. 3.5 je patrné, že státní rozpočet České republiky je velmi závislý na příjmech z pojistného na sociální zabezpečení. Daň z příjmu fyzických osob tvoří na celkových příjmech státního rozpočtu jen nepatrný podíl. V roce 2008 až 2009 došlo k poklesu celkových příjmů státního rozpočtu vlivem zhoršené ekonomické situace a recese, kterou česká ekonomika procházela. Stejný pohled je i u příjmů konsolidovaných rozpočtů (viz Příloha 1), opět mají nejvyšší podíl platby sociálního pojištění.

Tab. 3.5: Příjmy státního rozpočtu České republiky (v mld.) v období 2004 - 2010

Příjmy státního rozpočtu (mld.)	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Celkové příjmy	769,21	866,46	889,36	1 025,88	1 063,94	974,61	1 000,38
DPH ¹⁰³	140,38	146,82	156,7	166,63	177,82	176,72	187,82
Spotřební daň	82,79	103,63	118,9	131,59	125,54	123,84	130,86
DPPO ¹⁰⁴	85,5	100,27	88	114,75	127,17	83,34	86,3
DPFO ¹⁰⁵	95,21	94,77	92,3	102,14	94,96	85,65	87,49
Ostatní daňové příjmy	20,81	14,94	17,35	18,4	18,91	15,82	15,55
Pojistné na SZ	293,3	311,18	336,32	367,14	385,5	347,86	355,84
Nedaňové a ostatní příjmy	51,21	94,84	79,79	125,23	134,05	141,39	136,52
BI ¹⁰⁶	100	112,63	115,62	133,37	138,32	126,7	130,05
RI ¹⁰⁷	x	112,63	103,79	115,35	103,71	91,6	102,95

Zdroj: MF ČR (Státní závěrečné účty 2004 – 2010) a vlastní úprava

Vývoj příjmů pojistného na veřejné zdravotní pojištění

Celkové příjmy veřejného pojištění patří mezi důležitou součást veřejných financí.

Tab. 3.6 ukazuje vývoj celkových příjmů v systému zdravotního pojištění.

Tab. 3.6: Vývoj celkových příjmů v systému zdravotních pojišťoven (2004 – 2010, mil. Kč)

Rok	Celkové příjmy v systému zdravotního pojištění (mil.)	Inkaso pojistného po přerozdělení (mil.)	Příjmy od ekonomicky činných plátců (mil.)	Ze SR na nevýdělečné pojištění (mil.)	Ostatní příjmy a výnosy (mil.)	Výnosy z komerč., smluvního poj. a připojištění (mil.)	Platby od zahraničních pojišťoven (mil.)
2004	157053	154176	120693	33483	2550	302	25
2005	168881	164645	130276	34369	4064	113	59
2006	182833	180370	138061	42309	2202	133	103
2007	202808	199792	158003	41789	2688	133	195
2008	211341	207427	160268	47159	3524	114	276
2009	212199	208740	159536	49204	3074	109	276
2010	215615	212783	160310	52473	2219	98	515

Zdroj: MF ČR (Státní závěrečný účet 2004 – 2010) a vlastní úprava

¹⁰³ Daň z přidané hodnoty

¹⁰⁴ Daň z příjmu právnických osob

¹⁰⁵ Daň z příjmů fyzických osob (zahrnuje všechny příjmy, které vymezuje příslušný zákon)

¹⁰⁶ Bázický index

¹⁰⁷ Řetězový index

Významný podíl na celkových příjmech má inkaso pojištění po přerozdělení. Inkaso pojistného po přerozdělení lze rozdělit na příjmy od ekonomicky činných plátců a na příjmy ze státního rozpočtu od nevýdělečných pojištěnců. V roce 2010 činily celkové příjmy od ekonomicky činných plátců 160310 mil. Kč a meziroční růst byl pouze 0,4 %. I přesto, že byl zvýšen vyměřovací základ u zaměstnanců, OSVČ ze 48 násobku hrubé mzdy na 72 násobek, se na výběru pojistného negativně projevila pokračující recese a docházelo tak k přechodu pojištěnců ze stavu zaměstnanosti do stavu nezaměstnanosti. V roce 2010 stát hradil pojištění za 6074193 osob.

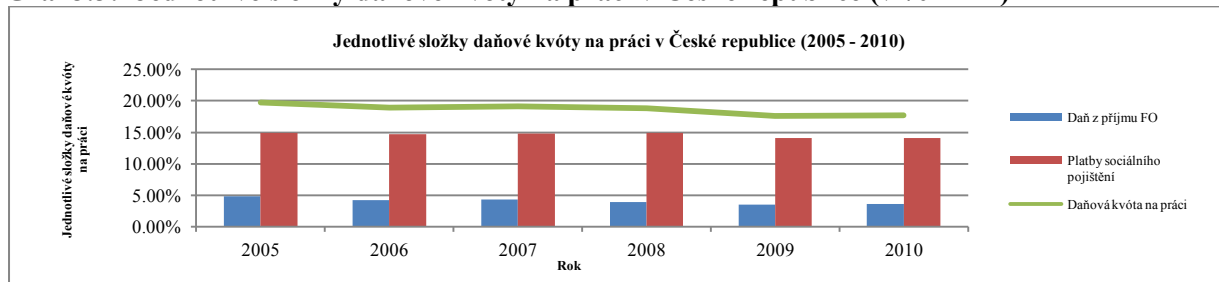
3.3.2 Makroekonomický pohled na výpočet efektivních ukazatelů

Mezi efektivní ukazatele vyjadřující daňové zatížení práce z makroekonomického pohledu patří zejména daňová kvóta a implicitní daňová sazba.

Daňová kvóta na práci

Jedním ze způsobů měření celkového daňového zatížení práce je daňová kvóta na práci, která se skládá z daně z příjmu fyzických osob a plateb sociálního pojištění. Graf 3.3. Znárodnuje vývoj jednotlivých složek daňové kvóty, včetně celkové daňové kvóty (období 2000 – 2010). Z grafu 3.3 je patrné, že skutečně během pětiletého období došlo k mírnému snížení daňové kvóty k HDP. Nejvyšší podíl na celkové daňové kvótě na práci mají platby sociálního pojištění.

Graf 3.3: Jednotlivé složky daňové kvóty na práci v České republice (v % HDP)



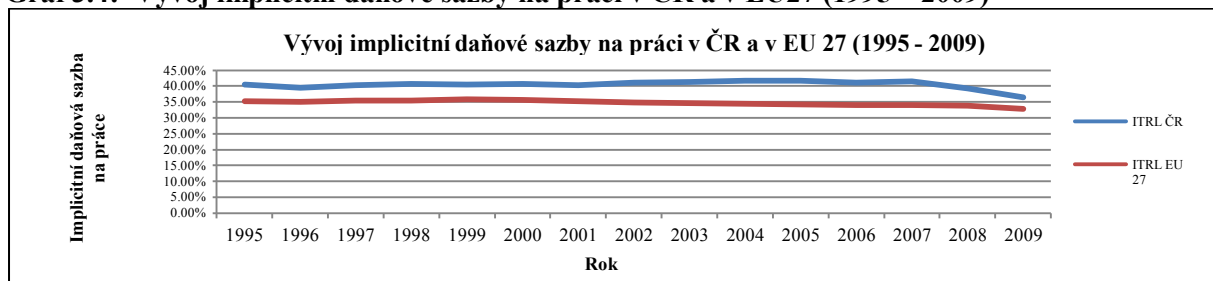
Zdroj: Fiskální výhled ČR (2010 a 2011) a vlastní výpočty

Implicitní sazby daně z práce

Implicitní daňová sazba z práce se využívá k měření podílu výnosů osobní důchodové daně, příspěvků na sociální zabezpečení a příspěvků na veřejné zdravotnictví k celkovému objemu příjmů zaměstnance. Ukazatel je každoročně sestavován Evropským statistickým úřadem, který při výpočtu se vychází z klasifikace ESA 95. Graf (3.4) znázorňuje vývoj

implicitní daňové sazby z práce v České republice a v EU27 za období 1995 až 2009.¹⁰⁸ Z grafu 3.4 je patrné, že dochází ke snížení daňového dopadu na fyzické osoby, které mají příjmy ze závislé činnosti. I přesto je implicitní daňová sazba z práce v České republice vysoká a převyšuje průměr EU 27.

Graf 3.4: Vývoj implicitní daňové sazby na práci v ČR a v EU27 (1995 – 2009)

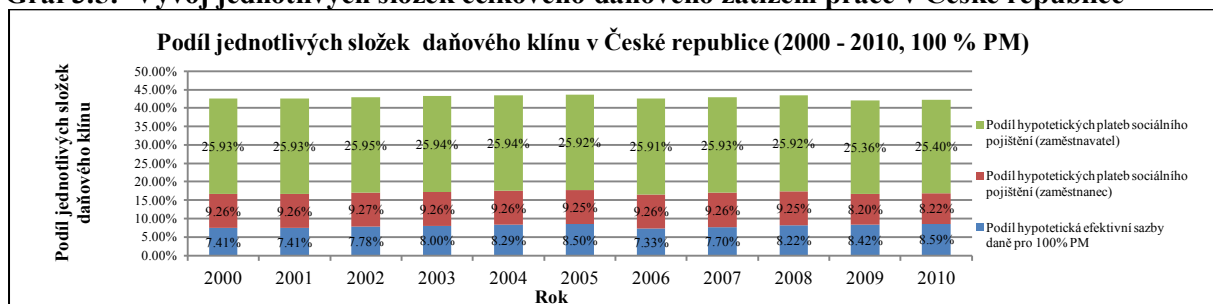


Zdroj: Eurostat (2011) a vlastní úprava

3.3.3 Mikroekonomický pohled na výpočet efektivních ukazatelů

Jedním z ukazatelů, který měří daňové zatížení práce z mikroekonomického pohledu je daňový klín dle metodiky OECD. Graf 3.4 ukazuje vývoj jednotlivých složek na celkovém daňovém zatížení práce u poplatníka, který pobíral průměrnou mzdu a uplatňoval pouze slevu na poplatníka v období 2000 – 2010. Je patrné, že během deseti let došlo k mírnému snížení daňového zatížení práce (zejména u zaměstnance). Z grafu 3.5 vyplývá, že nejvyšší podíl na celkovém daňovém zatížení práce představují platby sociálního pojištění.

Graf 3.5: Vývoj jednotlivých složek celkového daňového zatížení práce v České republice¹⁰⁹



Zdroj: OECD (2011), vlastní výpočty a úprava

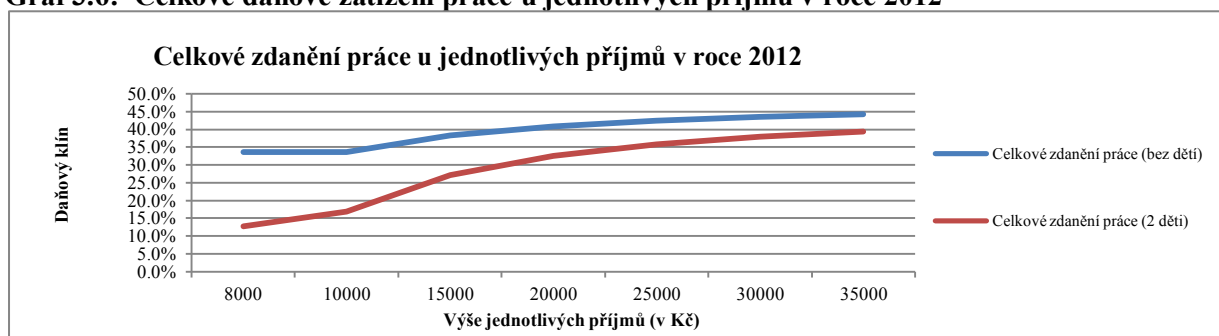
Kromě výše zmíněných ukazatelů je vhodné se zaměřit i na poplatníky pobírající různé mzdy a uplatňují různé odpočitatelné položky či slevy. Pro účely analýzy byla vybrána sleva na dítě. Graf 3.5 znázorňuje výši jednotlivých příjmů a jejich efektivní míru zdanění u poplatníka, který nemá děti (uplatňuje slevu na poplatníka) a u poplatníka, jenž navíc

¹⁰⁸ Rok 2009 je poslední aktuální rok, u kterého Eurostat zveřejnil implicitní daňovou sazbu z práce na svých webových stránkách.

¹⁰⁹ Rok 2010 je posledním aktuálním rokem, který OECD zveřejnila na svých webových stránkách. Jednotlivé složky daňové kvóty byly vypočteny jako jednotlivé podíly celkového daňového zatížení práce (daňového klínu). U výpočtu podílu daně z příjmu fyzických osob byla použita efektivní daňová sazba a u plateb sociálního pojištění nominální sazba tzv. zaměstnanec 11 % a zaměstnavatel 34 %.

uplatňuje dvě děti. Z grafu 3.5 je patrné, že český daňový systém podporuje rodiny s dětmi. Nejvyšší rozdíl je u nízko příjmových skupin poplatníků (8000 – 10000 Kč), kdy rozdíl mezi poplatníky pobírající minimální mzdu a poplatníky, kteří mají stejný příjem, ale uplatňují navíc dvě děti je 20.84 procentních bodů. Mírný rozdíl je až u poplatníků pobírající hrubou mzdu nad 35000 Kč, kdy rozdíl je 4.76 procentních bodů. Z grafu 3.6 je také patrné, že ačkoliv se uplatňuje v oblasti daňové zátížení práce jedna sazba daně, tak daňový systém lze považovat za progresivní.

Graf 3.6: Celkové daňové zatížení práce u jednotlivých příjmů v roce 2012¹¹⁰



Zdroj: vlastní výpočty

¹¹⁰ Celkové daňové zatížení práce bylo spočítáno jako $1 - (\text{Čistá mzda} / \text{Hrubá mzda} \cdot 1.34)$.

3.4 Slabá místa v oblasti daňové zatížení práce v České republice

Současný český daňový systém má řadu slabých míst, které je nutné do budoucna eliminovat. Názory na daňové zatížení práce jsou v České republice různé. Asociace nezávislých odborů ve své *Důvodové zprávě* z roku 2011 považuje za negativní v oblasti daňového zatížení práce zejména neexistenci jednotné právní úpravy vyměřovacího základu pro pojistné na sociální pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, vyměřovacího základu pro pojistné na veřejném zdravotním pojištění a v neposlední řadě základu daně z příjmu fyzických osob. Daň z příjmu fyzických osob se stanovuje ze superhrubé mzdy, která se skládá z hrubé mzdy a pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění placeného zaměstnavatelem. Zatímco pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení se u zaměstnanců stanovuje z hrubé mzdy (základní mzda, náhrady mzdy, odměny atd.). Následkem nejednotnosti a právní nejistoty při stanovování vyměřovacích základů daně jsou pak vysoké nároky kladené na všechny poplatníky, plátce daně, správce daně a orgány spravující pojistné. Současný systém je administrativně náročný, jelikož se všechny daně a platby sociálního pojištění platí na různých místech a také odvádějí na odlišné účty. Tudiž vede i k vysokým nákladům na správu daných peněžních plnění.¹¹¹

Na tento problém poukazuje i Světová banka ve své studii *Implementation of a Modern, Unified Revenue Collection Agency (JIM): Review of the Feasibility Study*, která příznivě hodnotí návrh současné vládní koalice na vytvoření jednotného inkasního místa. V této souvislosti doporučuje také urychlení elektronické databáze správy daní a odvodů, tak aby každý poplatník měl přístup ke svému účtu on-line, čímž by se zvýšila informovanost poplatníků.¹¹²

Daňovou oblast jednotlivých zemí hodnotí i OECD, která za tímto účelem vydává ekonomické přehledy – *Policy Brief of April 2011*. V oblasti daňové zatížení práce ČR OECD doporučuje zejména řešit její distorze. Jedná se především o daňové výhody osob samostatně výdělečně činných, které motivují zaměstnavatele k vykazování osob vykonávající ve skutečnosti závislou činnost jako osoby samostatně výdělečně činné. Dále by mělo dojít ke snížení daňového zatížení a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění. OECD doporučuje odstranit strop na sociálním a zdravotním pojištění, jelikož současné nastavení stropu na pojistném se dotýká pouze malé skupiny poplatníků, tudíž je jeho existence neefektivní. Zjednodušování a sjednocování procesu výpočtu daně z příjmu fyzických osob a povinného

¹¹¹ ASOCR (2011)

¹¹² MF (2011)

pojistného. Přesunout výběr daní do jedné instituce. Celkově je nutné stanovit jasné cíle pro daňovou politiku, snížit závislost na přímých daních a postupné přesunutí na daně nepřímé.¹¹³

Podobný názor zastává i ČNB, která ve své studii *Analýza stupně ekonomické sladění České republiky s Eurozónou 2010* hodnotí daňové zatížení práce ve srovnání se zeměmi EU jako vysoké i přesto, že v posledních letech docházelo k jeho snižování.¹¹⁴

¹¹³ OECD (2010)

¹¹⁴ ČNB (2010)

3.5 Dílčí shrnutí a návrhy možných změn

Celá kapitola se zabývala zdaněním práce v České republice. Celkové daňové zatížení práce je složeno z osobní důchodové daně (daň z příjmu fyzických osob) a plateb na sociální pojištění (sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění). Při výpočtu osobní důchodové daně se v současné době uplatňuje jedna sazba daně 15 %, které se vypočítá ze superhrubé mzdy. Daňové zatížení práce zahrnuje i platby sociálního pojištění. Zaměstnanec je povinen odvádět 11 % ze své hrubé mzdy a jeho zaměstnavatel 34 %. Platby sociálního pojištění jsou na úrovni 45 %. Daň z příjmu fyzických osob i platby sociálního pojištění jsou upraveny příslušnými zákony a jsou významným příjmem veřejných rozpočtů. Samozřejmě vlivem světové hospodářské krize došlo ke snížení těchto plateb. Vysoké daňové zatížení práce v českém daňovém systému bylo potvrzeno na základě daňové kvóty, implicitní daňové sazby a daňového klínu. Dále bylo provedeno srovnání mezi poplatníky, kteří pobírají různé příjmy a uplatňují pouze slevu na dani a poplatníky, kteří uplatňují navíc slevu na dvě děti v roce 2012. Z analýzy vyplynulo, že český daňový systém značně podporuje rodiny s dětmi, zejména u nízko-příjmových skupin poplatníků. Mezi hlavními nedostatky a slabé stránky českého daňového systému v oblasti daňového zatížení práce patří především existence konceptu superhrubé mzdy. Superhrubá mzda je považována spíše za české specifikum, které navíc nemá úpravu v žádném českém právním předpise.¹¹⁵

Koncepci superhrubé mzdy nelze považovat za transparentní ukazatel, jelikož je matoucí a samotný výpočet daně je méně průhledný než při klasickém výpočtu z hrubé mzdy. Proto je velmi žádoucí tuto koncepci superhrubé mzdy zrušit (je to názor i OECD, KPMG¹¹⁶ nebo současné vládnoucí koalice¹¹⁷) a opětně zavést klasický výpočet daně z hrubé mzdy. Dle mého názoru je pro českou ekonomiku vhodná jedna sazba daně z příjmu fyzických osob a to na úrovni 19 % či 20 %, jak navrhuje současná vládnoucí koalice. Inspirací pro tvůrce hospodářské politiky by mohl být v České republice daňový systém Slovenska.¹¹⁸

Vhodným řešením náročnosti a vyšší administrativní zátěže u výběru daní je vytvoření jednotného inkasního místa, které by s největší pravděpodobností vedlo ke zjednodušení

¹¹⁵ Kotlán (2010), kromě České republiky používá koncepci superhrubé mzdy jenom Maďarsko.

¹¹⁶ Celosvětová síť poradenských společností poskytujících služby v oblasti auditu, daní a poradenství.

¹¹⁷ Uvažuje se o zrušení konceptu superhrubé mzdy a nahradí 19% sazbou daně. Platby sociálního pojištění mají být nahrazeny 32% daní z úhrnu mezd. K reformě má dojít v roce 2014.

¹¹⁸ Konstrukce daně z příjmu fyzických osob je obdobná jako konstrukce daně z příjmu České republiky. Existují však určité odlišnosti, které činí daňový systém Slovenska v oblasti daně z příjmu fyzických osob transparentnější a srozumitelnější. Jedná se např. o užší rozsah položek, které jsou od daně osvobozeny nebo vyňaty.

a zpřehlednění daňového systému ČR. Dalším negativem je existence řady výjimek ať už se jedná o odpočitatelné položky, příjmy osvobozené od daně či slev na dani. Tvůrci hospodářské politiky by měli v této jistě nepopulární oblasti rozhodnout, které výjimky mají přímou vazbu na poplatníka (např. sleva na poplatníka, dítě) a které upřednostňují např. poplatníky s vyššími příjmy a jsou nespravedlivé. Dalším již zmiňovaným problémem daňového zatížení práce jsou vysoké odvody plateb sociálního pojištění. Odvody na sociální pojištění představují vysoké příjmy pro státní rozpočet a zároveň i jedny z nejvyšších veřejných výdajů na sociální oblast státu. V případě tíživé sociální situace však dostane občan od státu určitý příspěvek na důstojné zvládnutí dané situace např. penzi. Je třeba si uvědomit, že Česká republika je sociálním státem, kde samotní občané jsou zvyklí na pomoc od státu, dokazuje to i skutečnost, že podíl soukromých sociálních výdajů je velmi nízké (okolo 0.4 % HDP), proto je v současné době nezbytné, aby byly platby sociálního pojištění vyšší.

4 Komparace daňového zatížení práce v České republice s vybranými zeměmi OECD

V kapitole čtvrté bude provedena komparace daňové zatížení práce v České republice s vybranými zeměmi Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD)¹¹⁹, která sdružuje ekonomicky vyspělé státy světa. V současné době je složena z 34¹²⁰ především evropských států.

4.1 Rozdělení zemí OECD do skupin

Pro potřeby komparace byly členské státy rozděleny do čtyř skupin. Vzhledem ke skutečnosti, že OECD sdružuje 21 evropských států, byly dané země dále rozčleněny do dvou skupin. První skupina zahrnuje země EU15 společně s Norskem a Švýcarskem. Do druhé skupiny náleží státy, které spadají do EU12 s Islandem a Tureckem. Další skupinou jsou mimoevropské země a poslední skupinu tvoří nově přistoupené státy OECD, které do ní vstoupily v roce 2010. U každé skupiny byla provedena analýza celkového daňového zatížení práce pomocí daňového klínu za rok 2000 a 2010 a také rozbor podílu jednotlivých složek na celkovém daňovém klínu.¹²¹ Z každé skupiny zemí bude vybrán stát s nejvyšším a s nejnižším zdaněním práce. Posledním rokem je rok 2010 a to proto, že je to poslední údaj, který OECD zveřejnila ke dni odevzdání diplomové práce.

4.1.1 První skupina (země EU15, Norsko a Švýcarsko)

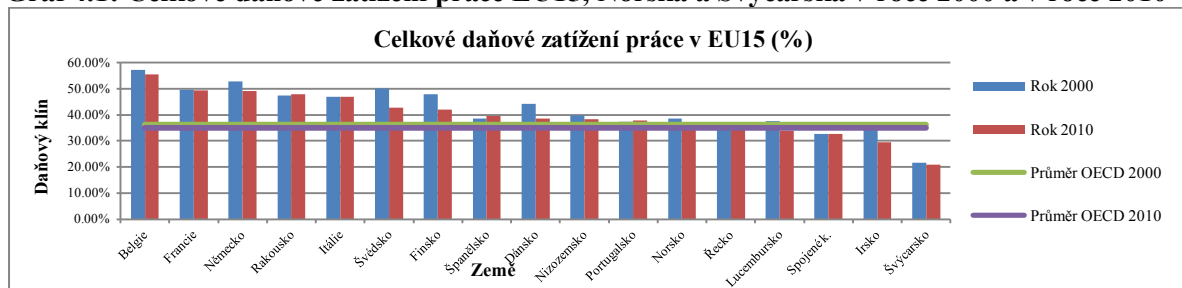
Skupina EU15 je tvořena zakládajícími členskými státy dnešní Evropské unie (Belgií, Francií, Itálií, Lucemburskem a Německem) a státy, které se postupně k ní připojovaly (Dánsko, Finsko, Rakousko, Švédsko, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Řecko, Nizozemí, Španělsko, Portugalsko). Všechny země skupiny EU15 jsou členy OECD. Do skupiny bylo navíc zařazeno Norsko a Švýcarsko, a to proto, že se sice jedná o nečlenské země EU, ale evropské státy a členy OECD, které mají historicky i geograficky blízko k některým státům skupiny.

¹¹⁹ Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj sdružuje ekonomicky vyspělé státy světa. Byla založena v roce 1960 se sídlem v Paříži. Jejím hlavním cílem identifikovat a diskutovat dané problémy, analyzovat jejich řešení a podporovat politiky členských států k jejich odstranění. V současné době jsou členy skupiny OECD

¹²⁰ Do OECD v současné době patří: Austrálie, Belgie, Česká republika, Chile, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Island, Izrael, Itálie, Japonsko, Kanada, Korea, Lucembursko, Maďarsko, Mexiko, Německo, Nizozemí, Norsko, Nový Zéland, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Slovenská republika, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Turecko a USA.

¹²¹ Podíl jednotlivých složek, jejichž součet tvoří celkové daňové zatížení práce, byl vypočítán jako procento z daňového zatížení práce, přičemž byla použita efektivní sazba osobní důchodové daně (vypočítaná OECD) a sazby plateb sociálního pojištění, které odvádí zaměstnanec a zaměstnavatel. Veškeré údaje byly převzaty z OECD.

Graf 4.1: Celkové daňové zatížení práce EU15, Norska a Švýcarska v roce 2000 a v roce 2010

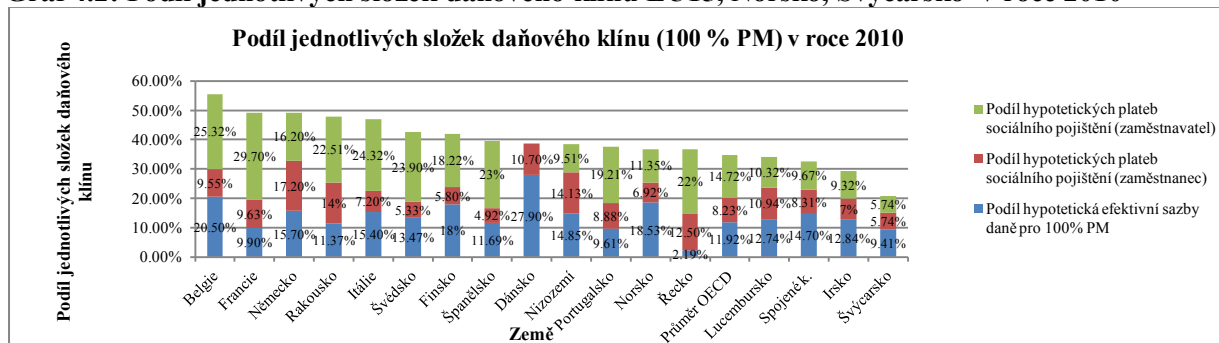


Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

Graf 4.1 vyjadřuje daňový klín u poplatníka, který pobíral průměrnou mzdu (uplatňoval pouze základní odpočitatelnou položku na poplatníka, slevu na poplatníka) v letech 2000 a 2010. Z grafu 4.1 lze říci, že byl během deseti let zaznamenán u daňového zatížení práce u většiny zemí skupiny EU15 snižující se trend. Nad průměrem OECD (34.90 %) se v roce 2010 pohybovalo dvanáct zemí skupiny. Jak vyplývá z grafu 4.1, největší daňové zatížení práce měla v roce 2010 Belgie (55.4 %), Francie (49.3 %) a Německo (49.1 %). Nejnižší daňové zatížení práce bylo v roce 2010 ve Švýcarsku (20.8 %), Irsku (29.3 %), Spojeném království (32.7 %) a v Lucembursku (34 %).

Velký podíl na celkovém daňovém zatížení práce měřeného daňovým klínem měly ve sledovaných zemích v roce 2010 (i v současné době mají) platby sociálního pojištění, jak ukazuje graf 4.2. Je tomu tak proto, že ve většině těchto zemí existují štedré sociální systémy, které jsou závislé na vysokém přísunu finančních prostředků. Pozitivem je však skutečnost, že občan daného státu má zaručený určitý peněžitý příjem od státu, v případě tíživé sociální situace (např. nezaměstnanost, nemoc, penze apod.). Samozřejmě peněžitý příjem od státu na důstojné stáří či příspěvek v nezaměstnanosti závisí na životní úrovni a vyspělosti dané země. Z grafu 4.2 je také patrné, že nadpoloviční většina zemí skupiny měla v roce 2010 nadprůměrné daňové zatížení práce (kromě Lucemburska, Spojeného království, Irska a Švýcarska).

Graf 4.2: Podíl jednotlivých složek daňového klínu EU15, Norsko, Švýcarsko v roce 2010



Zdroj: OECD (2011a) a vlastní výpočty

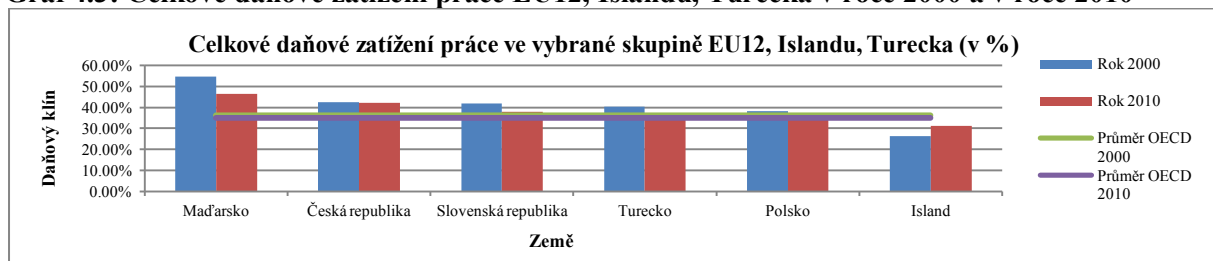
Nejvyšší podíl osobní důchodové daně na celkovém daňovém klínu byl v Dánsku, nejnižší v Řecku, jak vyplývá z grafu 4.2. Podíl plateb sociální pojištění za zaměstnavatele byl nejvyšší ve Francii a nejnižší ve Švýcarsku. V Dánsku zaměstnavatelé v roce 2010 neodváděli platby na sociálním pojištění za zaměstnance. Nejvyšší podíl plateb na sociální pojištění za zaměstnance mělo v roce 2010 Německo a nejnižší byl ve Španělsku (4.92 %, o 3.31 procentních bodů pod průměrem). Pro podrobnou komparaci byl vybrán stát, který měl nejvyšší daňové zatížení práce a to Belgie (55.4 %) a nejnižší Švýcarsko (20.8 %).

4.1.2 Druhá skupina (země EU12, Island a Turecko)

Do skupiny EU12 byly zařazeny státy, které vstoupily do EU v roce 2004 a 2007. EU12 je složena z Bulharska, Rumunska, Lotyšska, Litvy, Slovenské republiky, Malty, Maďarska, Polska, Estonska, České republiky, Slovinska a Kypru. Mezi členské státy OECD patří pouze Slovenská republika, Maďarsko, Polsko, Estonsko, Česká republika a Slovinsko. Z tohoto důvodu se analýza daňového zatížení práce zaměří pouze na členské státy OECD, přičemž Slovinsko a Estonsko budou srovnávány až ve čtvrté skupině, protože se jedná o nové státy OECD. Do této skupiny byly zařazeny i dva evropské a členské státy OECD, ale nečlenské země EU – Island a Turecko. Opět z důvodu ekonomické blízkosti k některým státům skupiny. Graf 4.3 vyjadřuje celkové daňové zatížení práce u poplatníka, který pobíral průměrnou mzdu a uplatňoval pouze základní odčitatelnou položku na poplatníka (slevu na poplatníka) v letech 2000 a 2010.

Z grafu 4.3 je patrné, že došlo během deseti let ke snížení daňového zatížení práce měřeného daňovým klínem (výjimka Islandu). Země, které překračovaly průměr OECD v roce 2010 (34.90 %) bylo Maďarsko (46.4 %), Česká republika (42.2 %) a Slovensko (37.8 %). Nejnižší daňové zatížení práce měl Island (31.3 %) a Polsko (34.90 %).

Graf 4.3: Celkové daňové zatížení práce EU12, Islandu, Turecka v roce 2000 a v roce 2010

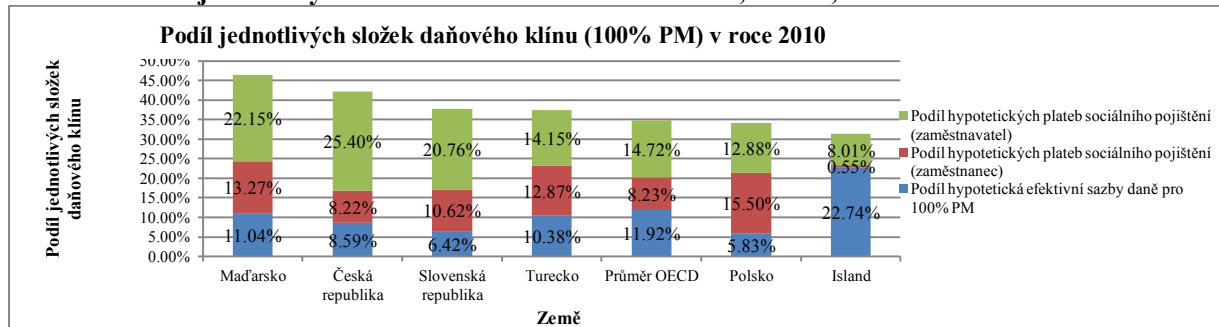


Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

Stejně jako předchozí skupina zemí EU15, tak i tato komparovaná skupina zemí se v roce 2010 vyznačovala (i v současné době se vyznačuje) štědrými sociálními systémy vyžadující vysoké financování, opět občané mají zaručen určitý příjem od státu v případě

těživé sociální situaci. Z grafu 4.4 vyplývá, že většina zemí skupiny měla v roce 2010 nadprůměrné daňové zatížení práce (výjimku představovalo Polsko a Island). Nejvyšší podíl plateb sociálního pojištění za zaměstnavatele měla Česká republika a nejnižší Island, jak ukazuje graf 4.4. Platby na sociální pojištění za zaměstnance byly nejvyšší v Polsku a nejnižší na Islandu.

Graf 4.4: Podíl jednotlivých složek daňového klínu v EU12, Island, Turecko v roce 2010



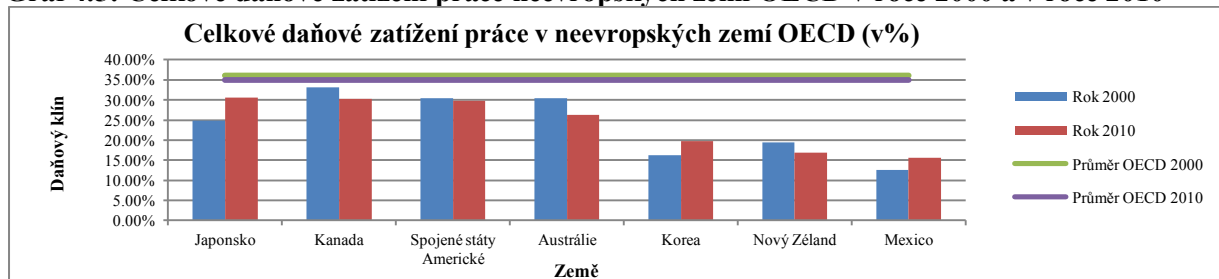
Zdroj: OECD (2011a) a vlastní výpočty

Nejvyšší procentuální podíl daně z příjmů na celkovém daňovém zatížení práce byl na Islandu a nejnižší mělo Polsko. Pro účel podrobné komparace s Českou republikou byla vybrána země, která měla nejnižší daňové zatížení práce, tudíž Island (31.3 %).

4.1.3 Třetí skupina (neevropské země OECD)

Do třetí skupiny byly zařazeny země, které se z geografického hlediska nenacházejí v Evropě. Jsou zde všechny neevropské státy (mimo nových členů). Graf 4.5 vyjadřuje celkové daňové zatížení práce u poplatníka, který pobíral průměrnou mzdu a uplatňoval pouze základní odčitatelnou položku na poplatníka (slevu na poplatníka) v roce 2000 a v roce 2010.

Graf 4.5: Celkové daňové zatížení práce neevropských zemí OECD v roce 2000 a v roce 2010

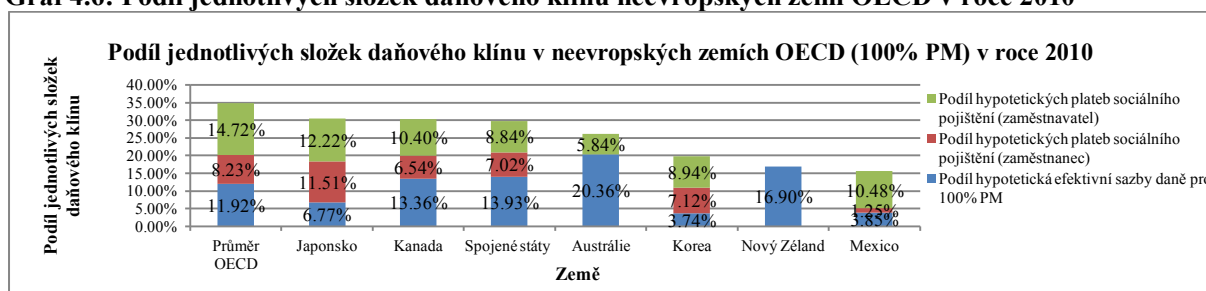


Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

Z grafu 4.5 vyplývá, že během deseti let docházelo ke snižování daňového zatížení práce (výjimku tvoří Japonsko, Korea a Mexiko) měřeného pomocí daňového klínu. Všechny země měly podprůměrné daňové zatížení práce v rámci OECD 2000 i 2010. Nadprůměrné daňové zatížení práce bylo v roce 2010 v rámci skupiny neevropských zemí v Japonsku (30.5 %), v Kanadě (30.3 %), ve Spojených státech (29.79 %) a v Austrálii (24.13 %).

Z grafu 4.6 vyplývá, že neevropské země odvedou na platbách sociálního pojištění méně než evropské země, na druhé straně v případě tíživé životní situaci jim stát poskytne výrazně menší pomoc než v případě vyspělých evropských států. Z grafu 4.6 je patrné, že v Austrálii představovala v roce 2010 nejvyšší podíl v rámci skupiny na celkovém daňovém zatížení práce procentuálně vyjádřena osobní důchodová daň. Nejnížší podíl daně na celkovém daňovém zatížení práce byl v Koreji. Podíl plateb na sociálním pojištění, které odvádí zaměstnavatel, byl ve všech zemích pod průměrem OECD.

Graf 4.6: Podíl jednotlivých složek daňového klínu neevropských zemí OECD v roce 2010



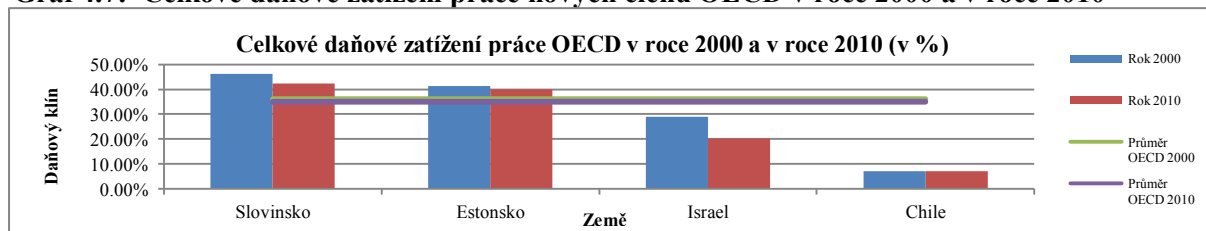
Zdroj: OECD (2011a) a vlastní výpočty

Podíl plateb na sociálním pojištění zaměstnance byl až na Japonsko opět pod průměrem OECD. V Austrálii zaměstnanec neodváděl žádné platby na sociální pojištění. Na Novém Zélandě neplatil v roce 2000 a v roce 2010 platby sociálního pojištění ani zaměstnanec ani zaměstnavatel. Pro účely komparace byla vybrána země, která měla nejvyšší daňové zatížení práce Japonsko (30.5 %) a nejnižší daňové zatížení práce Mexiko (15.5 %).

4.1.4 Čtvrtá skupina (nové členské země OECD)

Do čtvrté skupiny bylo zařazeno Estonsko, Chile, Israel a Slovinsko. Všechny tyto čtyři země, vstoupily do OECD v roce 2010. Graf 4.7 vyjadřuje celkové daňové zatížení práce u poplatníka, který v letech 2000 a 2010 pobíral průměrnou mzdu a uplatňoval pouze základní odčitatelnou položku na poplatníka (sleva na poplatníka).

Graf 4.7: Celkové daňové zatížení práce nových členů OECD v roce 2000 a v roce 2010

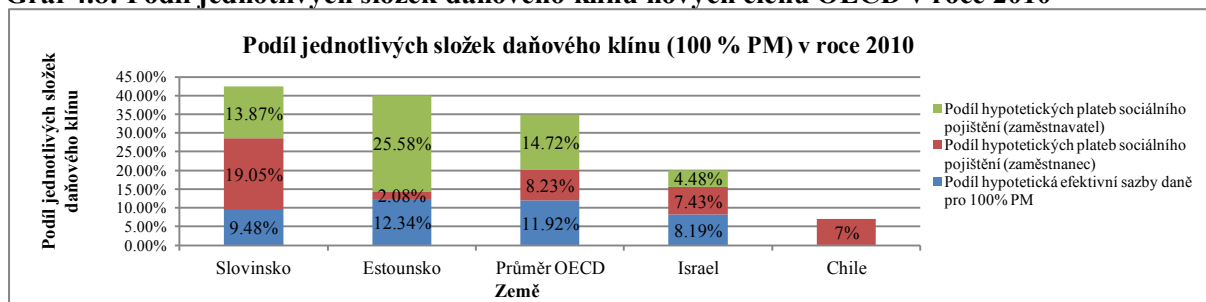


Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

Ve všech čtyřech zemích došlo během deseti let ke snížení daňového zatížení práce, jak vyplývá z grafu 4.7. Z grafu 4.7 je patrné, že největší daňové zatížení práce bylo v Estonsku (40 %) a na Slovinsku (42.40 %). V obou těchto zemích bylo daňové zatížení práce

vyšší než průměr OECD (34.90 %) a průměr skupiny nových členských zemí (27.39 %). Nejnižší daňové zatížení práce mělo Chile.

Graf 4.8: Podíl jednotlivých složek daňového klínu nových členů OECD v roce 2010



Zdroj: OECD (2011a) a vlastní výpočty

Z grafu 4.8 vyplývá, že nejvyšší podíl daně z příjmů byl v Estonsku a nejnižší v Chile. Nejvyšší podíl na celkovém daňovém zatížení práce měřeného daňovým klímem představovaly v roce 2010 platby sociálního pojištění, které odváděl zaměstnavatel, za svého zaměstnance a to v Estonsku a nejnižší procentuální podíl v Chile. Nejvyšší zatížení platbami sociálního pojištění za zaměstnance vykazovalo Slovinsko a nejnižší Estonsko. Jak z grafu 4.7 a z grafu 4.8 je patrné, že evropské země měly vyšší daňové zatížení práce než země neevropské. Pro účely komparace byla vybrána země, která měla nejvyšší daňové zatížení práce Slovinsko (42.4 %) a nejnižší daňové zatížení práce Chile (7 %).

4.1.5 Zdůvodnění výběru zemí

Pro podrobnou komparaci se zdaněním práce v České republice byly zvoleny státy, které měly v jednotlivých skupinách nejvyšší a nejnižší daňové zatížení práce (dle daňového klínu) a to proto, aby byl zachycen co možná největší kontrast mezi jednotlivými státy. Po provedení analýzy bylo patrné, že země první a druhé skupiny měly v roce 2010 vysoké daňové zatížení práce, zejména způsobené vyššími platbami na sociální pojištění. Třetí skupina byla tvořena mimoevropskými státy, kde srovnání daňového zatížení práce ukázalo, že ani jeden stát neměl ve sledovaném období nadprůměrné zdanění, což svědčí o tom, že neevropské státy se vyznačovaly (i v současné době vyznačují) nižším zdaněním práce. V poslední skupině byly porovnávány nově přistoupené země, byl zaznamenán velký rozdíl mezi nově přistoupenými evropskými zeměmi, které daňové zatížení práce měly vysoké a zeměmi neevropskými, které ho měly nízké.

V první skupině EU15 (včetně Norska a Švýcarska) bylo nejvyšší daňové zatížení práce u Belgie a nejnižší ve Švýcarsku. Belgie měla nejvyšší daňové zatížení práce především vlivem vysokých odvodů na sociální pojištění, které tvořily více jak polovinu celkového daňového zatížení práce. Daňové zatížení práce Švýcarska se oproti Belgii v roce 2010

vyznačovalo nízkými odvody na sociální pojištění i poměrně nízkým podílem osobní důchodové daně. V případě tíživé sociální situace však občané v Belgii dostanou určitý příspěvek od státu na rozdíl od Švýcarska, kde jsou občané ve velké míře odkázáni na své soukromé zdroje, proto má daná země také jedny z nejvyšších soukromých sociálních výdajů v zemích OECD.¹²² Z této skupiny je nejpodobnější České republice oblast daňové zátížení práce v Belgii, protože se vyznačuje vysokými na sociální pojištění stejně jako Česká republika a v případě obtížné životní situace mají občané určitou záruku od státu. Opakem obou zemí je Švýcarsko.

Z druhé skupiny EU12 (s Tureckem a Islandem) byl vybrán pouze¹²³ Island, který měl nejnižší daňové zátížení práce. Island je stejně jako Česká republika malou otevřenou ekonomikou, přesto měl v roce 2010 (i v současné době má) daleko nižší daňové zátížení práce než Česká republika, převážně vlivem nízkých odvodů na sociální pojištění.

Ve skupině mimoevropských států, bylo zvoleno Japonsko, protože mělo nejvyšší daňové zátížení práce, i když pod průměrem OECD a Mexiko, stát s nejnižším daňovým zátížením práce. V Japonsku se do velké míry na daňovém zátížení práce podílely platby sociálního pojištění, je to dáno tím, že obyvatelé v Japonsku stárnou a tudíž je potřeba financovat zejména zdravotní a penzijní systém. Přesto byly odvody velmi nízké na rozdíl od většiny evropských států. Jako protipólem bylo vybráno Mexiko, které mělo velmi nízké celkové daňové zátížení práce vlivem nízkým odvodů na sociální pojištění (zejména u zaměstnance) a také osobní důchodové daně. Z poslední skupiny nově přistoupených zemí bylo zvoleno pro svoje nejvyšší daňové zátížení práce Slovinsko, které je stejně jako Česká republika a vybraný stát Belgie sociálním státem a Chile, které mělo nejnižší daňové zátížení práce nejen ve skupině, ale také v rámci všech zemí OECD a v rámci komparace tvoří určitý kontrast s Belgií, která ho měla nejvyšší ze států OECD. Chile má nejnižší daňové zátížení práce zejména proto, že zaměstnavatelé neplatili (ani v současné době neplatí) žádné platby sociálního pojištění a osobní důchodová daň se do určité výše příjmu neodváděla. Obdobné daňové zátížení práce s Českou republikou měly ve sledovaném období z vybraných zemí Belgie, Slovinsko a do jisté míry i Island. Opak daňového zátížení práce jsou země, které ho měly velmi podprůměrné, tedy Japonsko, Švýcarsko, Mexiko a Chile. Právně následná komparace ukáže, zda i některá z výše uvedených zemí se vyznačuje určitou podobností v oblasti daňového zátížení práce s Českou republikou.

¹²² Soukromé výdaje na sociální pojištění představují ve Švýcarsku okolo 8.30% HDP, na rozdíl od Belgie 4.7% HDP a České republiky 0.4% HDP.

¹²³ Jedno z nejvyšších daňových zátížení práce měla Česká republika. Z tohoto důvodu byl vybrán pouze Island.

4.2 Daňové zatížení práce ve vybraných zemích OECD

Pro snadnější komparaci s Českou republikou byly členské státy OECD rozděleny do čtyř skupin. Z každé skupiny zemí byly vybrány dva státy s nejvyšším a nejnižším daňovým zatížením práce (měřeného daňovým klínem) v dané skupině. Jednalo se o Belgii, Švýcarsko, Japonsko, Mexiko, Slovinsko, Chile a Island.

4.2.1 Daňové zatížení práce v Belgii

Belgie náleží pro účely komparace do skupiny EU15 a byla pro podrobnější srovnání zvolena z důvodu toho, že mléa v dané skupině i v celé OECD nejvyšší daňové zatížení práce. Celkové daňové zatížení práce v Belgii zahrnuje osobní důchodovou daň a platby na sociální pojištění. Osobní důchodová daň je upravena Wetboek van de inkomstenbelastingen gevoegd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 10 april 1964.¹²⁴ Poplatníkem jsou všechny fyzické osoby, které mají na území trvalé bydliště nebo se zde zdržují nejméně 183 dní v roce. Zákon o dani z příjmů stanovuje příjmy, které jsou osvobozené od daně (např. u zákonem stanovených příjmů prostřednictvím paušální sazby). Poplatník má právo si od základu daně odečíst např. placené výživné nebo náklady na péči o dítě za podmínek, které stanovuje zákon. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Nejvýznamnější nezdánitelné části základu daně jsou uvedeny v tab. 4.1. Existují také speciální sazby pro úředníky, které uvádí příslušný zákon.

Tab. 4.1: Nejpoužívanější nezdánitelné části základu daně v Belgii (rok 2010, 2012)¹²⁵

Nezdánitelná část základu daně	2010 (EUR)	2012 (EUR)
Poplatník	% podle výše mzdy (platu)	% podle výše mzdy (platu)
Vyživované dítě	1370	1400
2 vyživované děti	3520	3590
3 vyživované děti	7880	8050
4 vyživované děti ¹²⁶	12750	13020
Manžel/manželka	1370	1400
Invalidita	1370	1400
Svobodná matka/otec	1370	1400
Vdova/vdovec s dětmi	1370	1400

Zdroj: Wetboek van de inkomstenbelastingen" gevoegd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 10 april 1964, OECD (2010a) a vlastní úprava

Z tab. 4.1 je patrné, že belgický daňový systém upřednostňuje daňové poplatníky s dětmi. V současné době se u osobní důchodové daně uplatňuje systém progresivní sazby

¹²⁴ Wetboek van de inkomstenbelastingen gevoegd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 10 april 1964.

¹²⁵ V tab. 4.1 jsou uvedeny nejpoužívanější nezdánitelné částky základu daně za dva vybrané roky. Rok 2010 je uveden proto, že srovnání, které je provedeno v této kapitole je zaměřeno z důvodu dostupnosti veškerých dat na rok 2010. Rok 2012 je uveden z důvodu aktuálního stavu.

¹²⁶ Za každé další dítě bylo v roce 2010 připočteno 4810 EUR a v roce 2012 je to 4870 EUR.

daně (existuje pět daňových pásem), jak vyplývá z tab. 4.2. Vypočtená daň se zvyšuje o municipální přírážku, kterou si každá obec může stanovit podle svého uvážení. Průměrná municipální přírážka se v posledních letech pohybuje okolo 7.4 %.

Tab. 4.2: Sazby osobní důchodové daně v Belgii (rok 2010, 2012)

Ze základu daně		Daň
od EUR	do EUR	
	8070	25 %
	(7900) ¹²⁷	
8070	11480	30 %
	(11240)	
11480	19130	40 %
	(18730)	
19130	35060	45 %
	(34330)	
35060		50 %

Zdroj: Wetboek van de inkomstenbelastingen" gevoegd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 10 april 1964, OECD (2010a) a vlastní úprava

V současné době upravuje oblast sociálního pojištění Loi portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions de 1996,¹²⁸ a Loi instituant et organisant un régime d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités de 1963 tel que modifiée další zákony¹²⁹. Z tab. 4.3 je patrné, že zaměstnanci a především jejich zaměstnavatelé jsou vysoce zatíženy odvody na sociálním pojištění. Je tomu tak proto, že belgický sociální systém patří mezi nejštědřejší v Evropě a tudíž potřebuje velký objem peněžních prostředků na své financování. Z tab. 4.3 vyplývá, že platby na sociální pojištění v belgickém daňovém systému jsou velice rozmanité.

Tab. 4.3: Sazby plateb sociálního pojištění v Belgii (rok 2010, 2012)

Rok 2010, 2012	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Příspěvek v nezaměstnanosti	0.87 %	3.16 %
Zdravotní pojištění	1.15 %	2.35 %
Zdravotní péče	3.55 %	3.80 %
Další služby		0.05 %
Rodinné příspěvky		7 %
Penzijní pojištění	7.50 %	8.86 %
Dětská péče		0.05 %
Nemoci z povolání		1.01 %
Pracovní úrazy		0.32 %
Vzdělání		0.05 %
Pojištění podnikání		0.43 %
Omezování platu		7.59 %
Celkem	13.07 %	34.67 %

Zdroj: FPS Social Security (2011) a Loi portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions de 1996, Loi instituant et organisant un régime d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités de 1963 tel que modifiée, OECD (2010a) a vlastní úprava

¹²⁷ V závorkách je uvedený příjmy, které platily v roce 2010.

¹²⁸ Loi portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions de 1996

¹²⁹ Dostupný z: <http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>

4.2.2 Daňové zatížení práce ve Švýcarsku

Švýcarsko bylo zařazeno do skupiny EU12 a bylo zvoleno z důvodu nejnižšího zdanění práce v rámci skupiny. Celkové daňové zatížení práce ve Švýcarsku zahrnuje osobní důchodovou daň a platby sociálního pojištění. Osobní důchodová daň je na federální úrovni upravena Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer¹³⁰. Vzhledem k tomu, že se Švýcarsko skládá z 26 kantonů, je osobní důchodová daň rozdílná. Každý kanton má právo si stanovit různou výši daně (v průměru je to okolo 10 %), stanovená daň však nesmí být v rozporu s Ústavou. Všechny kantony preferují nízké daně. Základ daně může být snížen o placené zdravotní a životní pojištění či vyživované dítě. Mezi nezdanitelné částky základu daně patří sleva na dítě a na manželku/manžela. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Ve Švýcarsku je při výpočtu osobní důchodové daně uplatňována progresivní sazba daně (existuje 11 daňových pásem), jak vyplývá z tab. 4.4.

Tab. 4.4: Sazby osobní důchodové daně ve Švýcarsku (rok 2010, 2012)

Ze základu daně		Základní částka (CHF)	% z nadbytku	
od CHF	do CHF			
	13200		0 %	
	(13600) ¹³¹			
13200	28700		0.77 %	
(13600)	(29800)			(29800)
28700	37600	119.35	0.88 %	37600
(29800)	(39000)	(124.7)		(39000)
37600	50100	197.65		50100
(39000)	(52000)	(205.65)	2.64 %	(52000)
50100	65800	527.65	2.97 %	65800
(52000)	68300	(548.85)		(68300)
65800	70900	993.9	5.94 %	70900
(68300)	(73600)	(1 032.95)		(73600)
70900	94100	1296.8	6.60 %	94100
(73600)	(97700)	(1 347.75)		(97700)
94100	122300	2828	8.80 %	122300
(97700)	(127100)	(2 938.35)		(127100)
122300	159900	5309.6	11 %	159900
(127100)	(166200)	(5 525.55)		(166200)
159900	685900	9445.6	13.20 %	685900
(166200)	(712500)	(9 826.55)		(712500)
685900		78 877.60	11.50 %	
(712500)				
686000		78 890.00	11.50 %	

Zdroj: Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, OECD (2010a) a vlastní úprava

V současné době upravuje platby sociálního pojištění Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, Bundesgesetz vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts.¹³² Z tab. 4.5 vyplývá, že zaměstnavatel i zaměstnanec odvádějí stejné procento na sociálním pojištění. I přesto, že je Švýcarsko evropskou zemí, má odvody na sociální pojištění nízké.

¹³⁰ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

¹³¹ V závorkách jsou uvedeny příjmy, které platily v roce 2010.

¹³² Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge

Tab. 4.5: Sazby plateb sociálního pojištění ve Švýcarsku (rok 2010, 2012)

Platby sociálního pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Starobní pojištění	5.15 %	5.15 %
Příspěvek v nezaměstnanosti	1 %	1 %
Příspěvek do penzijního fondu	7.65 % ¹³³	7.65 %
Celkem	13.8 %	13.8 %

Zdroj: Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, Bundesgesetz vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts, OECD (2010a) a vlastní úprava

4.2.3 Daňové zatížení práce na Islandu

Island byl zařazen do skupiny EU12 a to proto, že je stejně jako většina zemí této skupiny malou otevřenou ekonomikou, evropskou zemí a členem OECD. Daňové zatížení práce zahrnuje osobní důchodovou daň a platby na sociální pojištění. Poplatníky jsou všechny fyzické osoby, které mají na území trvalé bydliště nebo se na Islandu zdržují alespoň 183 dní. Osobní důchodová daň je upravena Lög nr. 90/2003, um tekjuskatt.¹³⁴ Základem daně jsou příjmy fyzických osob (mzdy, platy apod.). Základ daně může být snížen o standardní úlevy jako je sleva na poplatníka (530466 ISK, rok 2010 i rok 2012), placené pojistné na důchodové pojištění (až 4 % ze mzdy), úroky z úvěrů apod. Neexistuje odčitatelná položka na děti, ale speciální přídatky na děti¹³⁵. Existují také i speciální úlevy pro námořníky¹³⁶. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Na Islandu se při výpočtu daně z příjmu fyzických osob uplatňuje progresivní sazba daně (3 pásma), jak vyplývá z tab. 4.6. Vypočtená daň se zvyšuje o municipální daň (12.44 % – 14.48 %, v roce 2012).

Tab. 4.6: Sazby osobní důchodové daně na Islandu (rok 2010, 2012)

Základ daně		Daňová sazba
od ISK	do ISK	
	2400000	22.90 %
	(2400000) ¹³⁷	(24.10 %)
2400000	7800000	25.80 %
(2400000)	(7800000)	(27 %)
7800000		31.8 %
(7800000)		(33 %)

Zdroj: Lög nr. 90/2003, um tekjuskatt, OECD (2010a) a vlastní úprava

Platby sociálního pojištění upravuje Lög nr. 113/1990, um tryggingagjald¹³⁸ a Lög um breyting á lögum nr. 129/1997, um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, með síðari breytingum¹³⁹ (existují i další zákony, které se dotýkají určitých skupin ve

¹³³ Výše příspěvku závisí na penzijním fondu. Zákon stanovuje minimální a maximální sazby povinné příspěvku na penzijní pojištění a také věkové rozmezí. Sazba 7.65% byla vybrána proto, že s touto sazbou pracuje OECD.

¹³⁴ Lög nr. 90/2003, um tekjuskatt

¹³⁵ U výše přídatků na děti se přihlíží k příjmům poplatníka, který chce přídavek na dítě uplatnit.

¹³⁶ Za každý započtený den na moři mají určitou daňovou úlevu, kterou vymezuje zákon.

¹³⁷ V závorkách jsou uvedeny příjmy, které platily v roce 2010.

¹³⁸ Lög nr. 113/1990, um tryggingagjald

¹³⁹ Lög um breyting á lögum nr. 129/1997, um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, með síðari breytingum.

společnosti např. zemědělců, námořníků atd.).¹⁴⁰ Zaměstnavatel je povinen odvádět 8.65 % a zaměstnanec 8 % ze své mzdy.

4.2.4 Daňové zatížení práce v Japonsku

Japonsko bylo pro účely komparace zařazeno do skupiny neevropských zemí a bylo vybráno z důvodu nejvyššího daňového zatížení práce v rámci skupiny. V Japonsku zahrnuje celkové daňové zatížení práce osobní důchodovou daň a platby sociálního pojištění. Osobní důchodová daň je upravena Act No. 33¹⁴¹ of 1965 about Income Tax Act.¹⁴² Základ daně může být snížen o daňové úlevy, jako jsou úroky placené z úvěrů, sleva na poplatníka, placené životní pojištění či další položky, které jsou uvedeny v zákoně. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. V zemi existuje progresivní sazba daně (6 pásem), jak vyplývá z tab. 4.7.

Tab. 4.7: Sazby osobní důchodové daně v Japonsku (rok 2010, 2012)

Zdanitelný příjem (JPY)		Daňová sazba	Odečitatelná částka (JPY)
	1950000	5 %	
1950000	330000	10 %	97500
330000	6950000	20 %	427500
6950000	9000000	23 %	636000
9000000	18000000	33 %	1536000
18000000		40 %	2796000

Zdroj: Act No. 33 of 1965 about Income Tax Act, OECD (2010a) a vlastní úprava

V současné době upravuje Act no. 116 of 28 December 1974 about Employment Insurance Act¹⁴³ as amended, Act No. 192 of 27 December 1958 about National Health Insurance Act as amended¹⁴⁴ Z tab. 4.8 je patrné, že jsou platby sociálního pojištění v Japonsku jak u zaměstnance, tak u zaměstnavatele poměrně nízké.

Tab. 4.8: Sazby plateb sociálního pojištění v Japonsku (rok 2010, 2012)

Platby sociálního pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Penzijní pojištění	8.03 %	8.03 %
Nemocenské pojištění	4.67 %	4.67 %
Příspěvek v nezaměstnanosti	0.60 %	0.95 %
Úrazové pojištění		0.3 % - 10.3 %
Rodinný příspěvek		0.13 %
Celkem	13.30 %	13.78 %

Zdroj: Act No. 116 of 28 December 1974 about Employment Insurance Act as amended, Act no. 192 of 27 December 1958 about National Health Insurance Act as amended, OECD (2010a) a vlastní úprava

4.2.5 Daňové zatížení práce v Mexiku

Mexiko bylo v rámci komparace zařazeno do skupiny mimoevropských zemí a bylo vybráno z důvodu nejnižšího daňového zatížení práce v dané skupině. Celkové daňové zatížení práce je složeno z osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění. Osobní

¹⁴⁰ Dostupný z: http://www.fjarmalaraduneyti.is/log_og_reglugerdir/log/lifeyrismal/

¹⁴¹ V roce 2011 byl přijat zvláštní zákon, kterým se stanoví zvláštní ustanovení příslušného zákona pro úlevu od zátěže vnitrostátních daní pro oběti zeměřesení východu. Oběti zeměřesení si mohou od hrubé mzdy odečíst výši ztráty (vztahující se na bydlení, domácnost) do roku 2013. Výše ztráty je stanovena zákonem.

¹⁴² Act No. 33 of 1965 about Income Tax Act

¹⁴³ Act No. 116 of 28 December 1974 about Employment Insurance Act

¹⁴⁴ Act no. 192 of 27 December 1958 about National Health Insurance Act as amended

důchodovou daň upravuje Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002¹⁴⁵. Poplatníky jsou veškeré fyzické osoby, které splňují zákonné podmínky (trvalý pobyt, 183 dní v roce). Základem jsou příjmy jednotlivců snížené o daňové úlevy např. dovolená, nestandardní daňové úlevy jako jsou náklady na školení, léčebné výlohy, penzijní připojištění či dary. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Sazby se pohybují od 1.92 % až po 28 % v závislosti na výši příjmů, jak vyplývá z tab. 4.9.

Tab. 4.9: Sazby osobní důchodové daně v Mexiku (rok 2010, 2012)

od MXM ¹⁴⁶	do MXM	Přirážka (MXM)	daňová sazba
0.12	5952.84	0	1.92 %
5952.96	50524.92	114.24	6.4 %
50524.92	88793.04	2966.76	10.88 %
88793.04	103218	7130.88	16 %
103218	123580.2	9438.6	17.92 %
123580.2	249243.48	13087.44	19.94 %
249243.6	392841.96	38139.6	21.95 %
392841.96	a výše	69662.4	28 %

Zdroj: Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, OECD (2010a) a vlastní úprava

Vypočtená daň se dále zvyšuje o místní daň, kterou si každá správní oblast může stanovit podle svého uvážení. V tab. 4.10 jsou uvedeny sazby plateb sociálního pojištění v roce 2010. Platby sociálního pojištění v Mexiku upravuje Ley del Seguro Social de 1995.¹⁴⁷

Tab. 4.10: Sazby plateb sociálního pojištění v Mexiku (rok 2010, 2012)

Platby sociálního pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Nemocenské pojištění a mateřská	0.63 %	9.39 %
Životní pojištění, invalidita	0.63 %	1.75 %
Sociální služby, péče		1 %
Úrazové pojištění		2.04 %
Celkem	1.25 %	14.18 %¹⁴⁸

Zdroj: Ley del Seguro Social de 1995, OECD (2010a) a vlastní úprava

4.2.6 Daňové zatížení práce ve Slovinsku

Slovinsko bylo zařazeno do skupiny nově přistoupených zemí OECD a bylo pro komparaci vybráno z důvodu nejvyššího daňového zatížení práce ve skupině. Celkové daňové zatížení práce je složeno z osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění. Osobní důchodovou daň upravuje zákon št 117/2006 o dohodnini, kot je bila spremenjena.¹⁴⁹ Povinnost platit osobní důchodovou daň mají fyzické osoby, které jsou považováni za daňové rezidenty (mají na území Slovinska trvalé bydliště nebo se zde zdržují alespoň 6 měsíců). Předmětem daně jsou příjmy ze zaměstnání. Základem daně je součet všech kategorií příjmů, který se sníží o uznatelné výdaje, odpočty a příspěvky na sociální pojištění. Osvobození

¹⁴⁵ Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002

¹⁴⁶ MXM je označení pro národní měnu Mexika, kterou je nové mexické peso.

¹⁴⁷ Ley del Seguro Social de 1995

¹⁴⁸ Závisí na příjmu, pro komparaci byla použita sazba 14.18, protože s touto sazbou pracuje OECD.

¹⁴⁹ Zakon št 117/2006 o dohodnini, kot je bila spremenjena

příjem jsou dávky v nezaměstnanosti a stipendia. Z tab. 4.11 je patrné, že daňový systém Slovinska výrazně podporuje rodiče s dětmi. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok.

Tab. 4.11: Nejpoužívanější nezdánitelné části základu daně ve Slovinsku (2010, 2012)

Nezdánitelné částky základu daně	2010	2012
Poplatník	závisí na příjmu	závisí na příjmu
1 dítě	2287.48	2382.13
2 děti	2486.78	2589.68
3 děti	4147.59	4319.2
4 děti	5808.39	6048.73
5 dětí	7469.2	7778.24
Vyživovaný člen rodiny	2287.48	2382.13

Zdroj: Zakon št 117/2006 o dohodnini, kot je bila spremenjena, OECD (2010a) a vlastní úprava

Z tab. 4.12 vyplývá, že při výpočtu osobní důchodové daně je použitý systém klouzavě progresivní sazby daně. Existují zde tři pásma zdanění.

Tab. 4.12: Sazby osobní důchodové daně ve Slovinsku (rok 2010, 2012)

Ze základu daně		Sazba daně	
od EUR	do EUR		
-	7840,53		16 %
	(7528,99) ¹⁵⁰		
7840,53	15681,03	1254,48	+ 27 % z 7840,53
	(15057,96)	(1204,64)	(+ 27 % z 7528,99)
15681,03	a výše	3371,42	+ 41 % z 1581
		(3237,46)	(+ 41 % z 1557,96)

Zdroj: Zakon št 117/2006 o dohodnini, kot je bila spremenjena, OECD (2010a) a vlastní úprava

V současné době jsou platby sociálního pojištění upraveny zákon št 5/1996 o prispevkih za socialno varnost, kot je bila spremenjena.¹⁵¹ Z tab. 4.13 je patrné, že na Slovinsku je odvody na sociální pojištění více zatížen zaměstnanec než zaměstnavatel, přesto jsou platby sociálního pojištění vysoké.

Tab. 4.13: Sazby plateb sociálního pojištění ve Slovinsku (rok 2010, 2012)

Platby sociálního pojištění (2010, 2012)	Zaměstnanci	Zaměstnavatelé
Penzijní pojištění	15.50 %	8.85 %
Zdravotní pojištění	6.36 %	6.56 %
Pojištění pro případ nezaměstnanosti	0.14 %	0.06 %
Mateřská	0.10 %	0.10 %
Úrazové pojištění		0.53 %
Celkem	22.10 %	16.10 %

Zdroj: Zakon št 5/1996 o prispevkih za socialno varnost, kot je bila spremenjena, OECD (2010a) a vlastní úprava

4.2.7 Daňové zatížení práce v Chile

Pro účely komparace byla Chile zařazena do skupiny nově přistoupených zemí do OECD a byla vybrána proto, že měla nejnižší daňové zatížení nejen v celé skupině, ale také v rámci OECD. Daňové zatížení práce zahrnuje v Chile osobní důchodovou daň a platby na sociální pojištění. Osobní důchodovou daň upravuje Ley sobre impuesto a la renta – contenida en el artículo Ley 1° del decreto ley N° 824.¹⁵² Poplatníkem jsou fyzické osoby, které

¹⁵⁰ V závorkách je uvedený příjmy, které platily v roce 2010.

¹⁵¹ Zakon št 5/1996 o prispevkih za socialno varnost, kot je bila spremenjena

¹⁵² Ley sobre impuesto a la renta – contenida en el artículo LEY 1° del decreto ley N° 824

mají na území státu trvalé bydliště nebo se zde zdržují nepřetržitě po dobu šesti měsíců. Základem daně jsou příjmy ze zaměstnání jednotlivců, které se sníží o základní všeobecný příspěvek, dobrovolné příspěvky, úroky s hypoték, příspěvky na sociální pojištění apod. Pro stanovení samotného základu daně je důležité využít všechny zákonem stanovené odpočitatelné položky. Nutné je vzít v úvahu i zvláštní daňovou jednotku (UTM), která se stanovuje každý měsíc. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. V chilském daňovém systému se uplatňuje progresivní daňová sazba při výpočtu daně, existuje osm daňových pásem (0 % – 40 %), jak vyplývá z tab. 4.14.

Tab. 4.14: Sazby osobní důchodové daně v Chile (rok 2010, 2012)

Zdanitelný příjem (UTA-UTM)	Zdanitelný příjem (CLP mil.)	Daňová sazba
0 - 13.5	0-6092	0 %
13.5-30	6092-13538	5 %
30-50	13538-22563	10 %
50-70	22563-31588	15 %
70-90	31588-40613	25 %
90-120	40613-54151	32 %
120-150	54151-67686	37 %
150	67689	40 %

Zdroj: Ley sobre impuesto a la renta – contenida en el artículo Ley 1° del decreto ley N° 824, OECD (2010a) a vlastní úprava

Oblast sociálního zabezpečení upravuje Ley N ° 20255/2008 Coll., En la reforma de pensiones, modificada regulaciones¹⁵³ a Ley N ° 20288/2008 Coll., De modificación de la Seguridad Social, modificada regulaciones.¹⁵⁴ Zaměstnanci jsou povinni ze svého příjmu přispívat 7 % na zdravotní pojištění (přispívají také na penzijní pojištění, příspěvek na nezaměstnanost do soukromých fondů, ale na tyto částky OECD nepohlíží jako na daně, proto nejsou uváděny). Zaměstnavatelé přispívají také na své zaměstnance, opět do soukromých fondů (opět OECD na ně nepohlíží jako na daně).

¹⁵³ Ley N ° 20255/2008 coll., En la reforma de pensiones, modifica da regulaciones

¹⁵⁴ Ley N ° 20288/2008 Coll., De modificación de la Seguridad Social, modifica da regulaciones

4.3 Komparace daňového zatížení práce v České republice s vybranými zeměmi OECD

Pro podrobnější komparaci s Českou republikou v oblasti daňového zatížení práce byly vybrány státy: Belgie, Švýcarsko, Island, Japonsko, Mexiko, Slovinsko a Chile. U všech vybraných států se celkové daňové zatížení práce skládá z osobní důchodové daně a z plateb na sociální pojištění. Míra daňového zatížení práce se však v jednotlivých zemích značně liší. Je to dáno tím, že každá ze zemí používá odlišnou sazbu osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění. Rozdílný je také způsob stanovení základu daně a výše odčitatelných položek či slev na dani. V neposlední řadě celkové daňové zatížení práce ovlivňují především historické, ekonomické a politické faktory.

4.3.1 Zákonné sazby osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění

Zákonné sazby osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění komparovaných států jsou stanoveny příslušnými zákony. Obecně lze říci, že nemají vysokou vypovídací schopnost, protože samotný způsob výpočtu osobní důchodové daně je v jednotlivých zemích značně odlišný, existuje řada odčitatelných položek od základu daně, slev na různé poplatníky či další uznatelné položky. Proto jsou uvedeny pouze pro obecnou představu o jejich výši v jednotlivých komparovaných zemích. Z tab. 4.15 je patrné, že většina srovnávaných zemí při výpočtu osobní důchodové daně, uplatňovala v roce 2010 (i v současné době uplatňuje) progresivní sazbu daně. Výjimku představuje pouze Česká republika, v jejímž daňovém systému je od roku 2008 zavedena jedna sazba daně při výpočtu osobní důchodové daně.

Tab. 4.15: Zákonné sazby osobní důchodové daně vybraných zemí OECD v roce 2010¹⁵⁵

Země	Zákonem stanovené sazby osobní důchodové daně ¹⁵⁶										
Česká republika	příjem (CZK)										
	sazba	15 %									
Belgie	příjem (EUR)	< 7900	< 11240	< 18730	< 34330	> 34330					
	sazba	25 %	30 %	40 %	45 %	50 %					
Chile	příjem (mil. CPL)	< 6092	< 13538	< 22563	< 31588	< 40613	< 54151	< 67686	> 67689		
	sazba	0 %	5 %	10 %	15 %	25 %	32 %	37 %	40 %		
Island	příjem (ISK)	< 2400000	< 7800000	> 7800000							
	sazba	24,10 %	27 %	33 %							
Japonsko	příjem (JPY)	< 1950000	< 330000	< 6950000	< 9000000	< 18000000	> 18000000				
	sazba	5 %	10 %	20 %	23 %	33 %	40 %				
Mexiko	příjem (MXM)	< 5953	< 0525	< 88793	< 103218	< 123580	< 294243	< 392842	< 392842		
	sazba	1,92 %	6,40 %	10,88 %	16 %	17,92 %	21,36 %	23,52 %	30 %		
Slovinsko	příjem (EUR)	< 7528,99	< 15057,96	< 3237,46							
	sazba	16 %	27 % z 7528,99	41 % z 1557,96							
Švýcarsko	příjem (CHF)	< 13600	< 29800	< 39000	< 52000	< 68300	< 73600	< 97700	< 127100	< 166200	< 712500
	sazba	0 %	0,77 %	0,88 %	2,64 %	2,97 %	5,94 %	6,60 %	8,80 %	11 %	13,20 %

Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

Nejvíce daňových pásem se ve sledovaném období vyskytovalo v daňovém systému Švýcarska. Nejvyšší horní sazbu daně uplatňovala v roce 2010 Belgie (50 %), Chile (40 %) a

¹⁵⁵ Rok 2010 byl zvolen z důvodu dostupnosti dat potřebných pro komparaci. Nejaktuálnější zákoné sazby osobní důchodové daně jsou uvedeny v kapitole 4.2.

¹⁵⁶ Podrobné členění zákoné sazby osobní důchodové sazby a jednotlivých částek jsou uvedeny v kapitole 4.2 u příslušných zemí.

Japonsko (40 %). Nejnižší horní sazba daně byla ve sledovaném období ve Švýcarsku (13.20 %) a v České republice (15 %).

V tab. 4.16 jsou znázorněny sazby plateb sociálního pojištění v roce 2010. Z tab. 4.15 vyplývá, že nejvyšší sazby plateb sociálního pojištění měla ve sledovaném období Česká republika (45 %) společně s Belgií (47.74 %) a Slovinskem (38.20 %), protože v těchto zemích existují štědré sociální systémy a tudíž potřebují na jejich financování velké množství peněžních prostředků. Nejnižší sazby plateb sociálního pojištění mělo Chile (7 %), kde je touto daní zatížen pouze zaměstnanec.

Tab. 4.16: Sazby plateb sociálního pojištění vybraných zemí OECD v roce 2010

Země	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	Celkem
Belgie	13.07 %	34.67 %	47.74 %
Chile	7 %		7.00 %
Česká republika	11 %	34 %	45.00 %
Island	8 %	8.65 %	16.65 %
Japonsko	13.30 %	13.78 %	27.08 %
Mexiko	1.25 %	14.18 %	15.43 %
Slovinsko	22.10 %	16.10 %	38.20 %
Švýcarsko	13.80 %	13.80 %	27.60 %

Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

V tab. 4.17 jsou uvedeny hrubé a čisté příjmy poplatníka, který v roce 2010 pobíral průměrnou mzdu. Pro komparaci jsou příjmy sledovaných zemí vyjádřeny v USD a v PPP. Z tab. 4.17 vyplývá, že nejvyšší průměrná mzda byla ve Švýcarsku, Belgii, nejnižší Mexiku a v Chile. Česká republika patřila v roce 2010 mezi země s nejnižší průměrnou mzdou ze sledovaných zemí. Z tab. 4.17 je také patrné, že v Belgii, v Japonsku, na Islandu i v České republice byl zaznamenán podstatný rozdíl mezi hrubou a čistou průměrnou mzdou. Naopak v Chile či Mexiku byl z důvodu nízkého daňového zatížení práce rozdíl minimální.

Tab. 4.17: Hrubá a čistá mzda vybraných zemí OECD (USD v PPP, 100 % PM) v roce 2010

Země	Hrubá mzda (USD, PPP)	Čistá mzda (USD, PPP)
Belgie	47617	27587
Chile	11552	10743
Česká republika	21549	16703
Island	32464	24245
Japonsko	43626	34533
Mexiko	10996	10379
Slovinsko	26438	17694
Švýcarsko	50170	42136

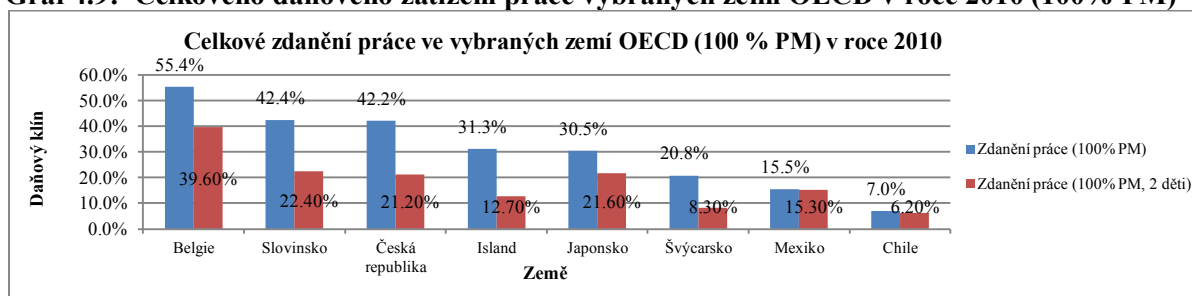
Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

4.3.2 Celkové daňové zatížení práce dle metodiky OECD

Mírou daňové zatížení práce se podrobně zabývá OECD, která v pravidelných intervalech zveřejňuje výsledky svých členů. Graf 4.9 ukazuje celkové daňové zatížení práce (měřeného pomocí daňového klínu) vybraných států v roce 2010 u poplatníka pobírajícího 100 % PM a u poplatníka, který pobíral 100 % PM a navíc uplatňoval dvě děti. Z grafu 4.9 je patrné, že daňové zatížení práce České republiky (42.2 %) patřilo v roce 2010 v porovnání s komparovanými zeměmi mezi vysoké. Vyšší daňové zatížení práce vykazovalo jen

Slovinsko (42.4 %) a Belgie (55.4 %). Nejnižší daňové zatížení práce mělo Chile (7 %). Z grafu 4.9 je patrné, že většina komparovaných zemí měla v roce 2010 (i v současné době má) daňové systémy podporující poplatníky s dětmi. Česká republika patří mezi země, které výrazně podporují poplatníky s dětmi. Rozdíl mezi poplatníkem, který neuplatňoval děti a poplatníkem, který děti uplatňoval, byl v České republice 21 procentních bodů, a tudíž se stal nejvyšší z komparovaných zemí OECD, jak vyplývá z grafu 4.9. Významný rozdíl vykazovaly i další státy jako je Slovinsko, Island nebo Belgie. Nejnižší rozdíl mělo Mexiko (rozdíl 0.2 procentní body) a Chile (rozdíl 0.8 procentních bodů).

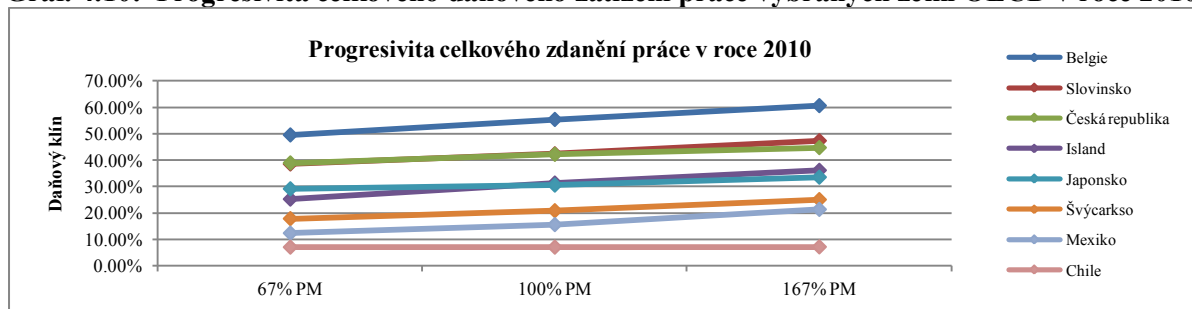
Graf 4.9: Celkového daňového zatížení práce vybraných zemí OECD v roce 2010 (100% PM)



Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

Srovnání daňového zatížení práce lze provést i na základě progresivity celkového daňového zatížení práce, jak vyplývá z grafu 4.10. Progresivita znamená, že celkové daňové zatížení práce roste s růstem příjmu poplatníka. Z grafu 4.10 je patrné, že všechny komparované země vykazovaly v roce 2010 určitou progresivitu v případě daňového zatížení práce u 67 %, 100 % a 167 % průměrné mzdy (poplatník uplatňuje pouze slevu na poplatníka). Nejvyšší progresivita byla zaznamenána u Belgie, Islandu, Švýcarska a Mexika. Naopak v Chile byla nepatrná progresivita, která se začala vyskytovat až u 167 % průměrné mzdy. Česká republika ačkoliv má rovnou sazbu daně vykazovala určitý stupeň progresivity, který byl hodně podobný progresivitě daňového zatížení práce na Slovinsku.

Graf. 4.10: Progresivita celkového daňového zatížení práce vybraných zemí OECD v roce 2010

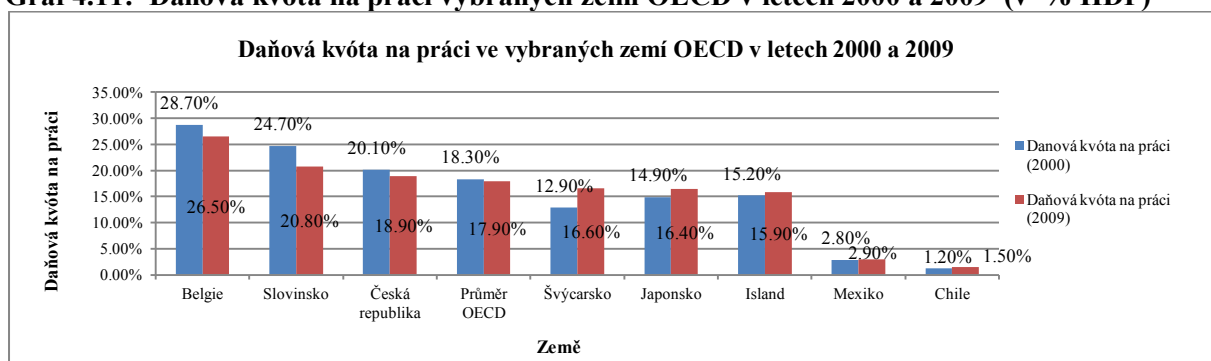


Zdroj: OECD (2011a) a vlastní úprava

4.3.3 Daňová kvóta na práci dle metodiky OECD

Komparovat míru daňové zátížení práce jednotlivých zemí lze i na základě daňové kvóty. V tomto případě na základě daňové kvóty na práci. Při sestavování daňové kvóty na práci byly využity dvě subkategorie z klasifikačních skupin OECD. Jedná se o podskupinu pod číslem 1100 (daň z příjmu fyzických osob, osobní daň) a skupina 2000¹⁵⁷ (platby sociálního pojištění). Graf 4.11 znázorňuje míru daňové kvóty na práci v roce 2000 a v roce 2009¹⁵⁸. Je patrné, že ve většině vybraných zemí i průměru OECD došlo v průběhu devíti let ke snížení daňové kvóty na práci. Výraznější snížení bylo mezi léty 2000 a 2009 patrné u Slovinska (o 3.9 procentních bodů), Belgie (o 2.2 procentních bodů) i České republiky (o 1.2 procentních bodů). Vyšší daňovou kvótu na práci mezi roky 2000 a 2009 zaznamenalo Švýcarsko (o 3.7 procentních bodů), Island (o 1.2 procentních bodů) a Japonsko (o 1.5 procentních bodů).

Graf 4.11: Daňová kvóta na práci vybraných zemí OECD v letech 2000 a 2009 (v % HDP)



Zdroj: OECD (2011b) a vlastní výpočty

Z grafu 4.11 vyplývá, že daňová kvóta na práci České republiky (18.90 %) byla v roce 2009 třetí nejvyšší. Ze sledovaných zemí se před Českou republikou umístilo pouze Slovinsko (20.80 %) a Belgie (26.50 %). Nejnižší daňové zatížení práce vykazovalo Mexiko (2.90 %) a Chile (1.30 %), které byly výrazně pod daňovou kvótou České republiky. Island (15.90 %), Japonsko (16.40 %) a Švýcarsko (16.60 %) měly ze sledovaných zemí daňové kvóty na práci na střední úrovni.

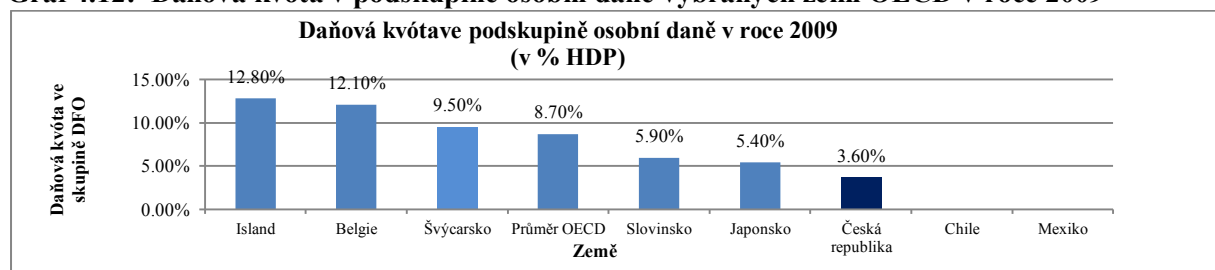
Situace je jiná, v případě provedení analýzy jednotlivých složek celkového daňového zatížení práce. Graf 4.12 ukazuje daňové kvóty osobních důchodových daní jednotlivých komparovaných zemí včetně České republiky. Z grafu 4.12 je jasně patrné, že Česká republika ačkoliv se u celkového daňového zatížení práce nacházela na třetím místě, tak zde byla její daňová kvóta (3.60 %) nejnižší v rámci komparovaných zemí a byla i o 5.1

¹⁵⁷ Ze skupiny 2000, bude pro komparaci použita podskupina 2100 a 2200.

¹⁵⁸ Pro účely komparace prostřednictvím daňové kvóty na práci byl zvolen rok 2000 a 2009, přičemž rok 2009 je zatím nejaktuálnějším rokem, který OECD zveřejnila ve své studii Revenue Statistics z listopadu 2011.

procentních bodů pod průměrem. Island, který měl v roce 2009 celkovou daňovou kvótu průměrnou, tak měl nejvyšší daňovou kvótu (12.80 %) u osobní důchodové daně o 4.1 procentních bodů nad průměrem. Poměrně vysokou daňovou kvótu osobní důchodové daně měla i Belgie (12.10 %).

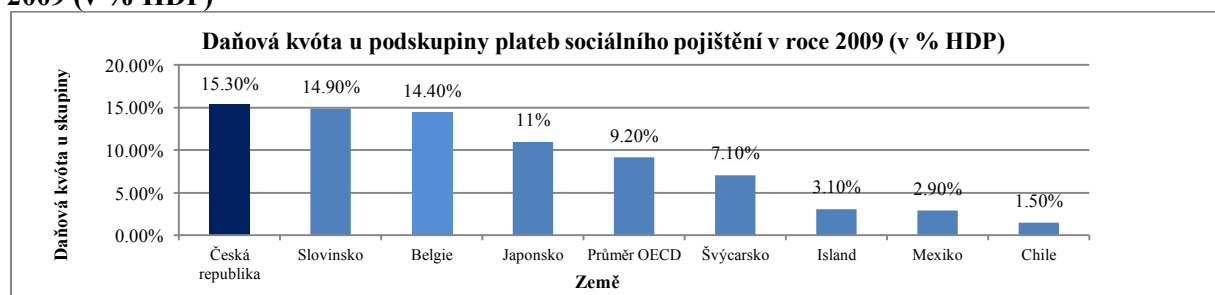
Graf 4.12: Daňová kvóta v podskupině osobní daně vybraných zemí OECD v roce 2009¹⁵⁹



Zdroj: OECD (2011b) a vlastní výpočty

Na druhé straně z grafu 4.13, který zobrazuje analýzu daňové kvóty u plateb sociální pojištění, vykazovala Česká republika nejvyšší zatížení (15.30 %) v této oblasti následována Slovinskem (14.90 %). Na druhé straně Island měl jedno z nejnižších daňových zatížení (3.10 %). Belgie byla jedinou z komparovaných států, která měla vysoké všechny daňové kvóty.

Graf 4.13: Daňová kvóta v podskupině plateb sociálního pojištění vybraných zemí OECD v roce 2009 (v % HDP)

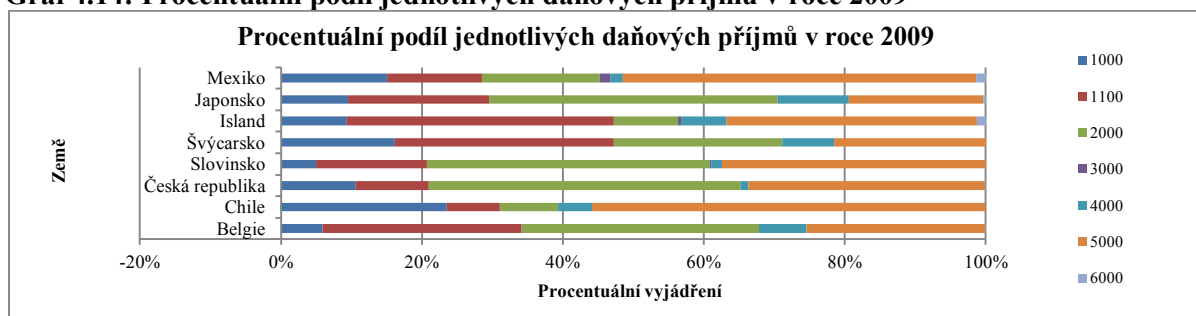


Zdroj: OECD (2011b) a vlastní výpočty

Graf 4.14 znázorňuje procentuální podíl jednotlivých daňových příjmů v roce 2009 ve vybraných zemích. Z grafu 4.14 je patrné, že země, které vykazují vysoké daňové zatížení práce, mají také vysoký podíl přímých daní a plateb sociálního pojištění na celkových daňových příjmech. Vysoký podíl měla Česká republika, Belgie, Slovinsko a Island. Výjimku tvoří Švýcarsko a Japonsko, které mělo nízké daňové zatížení práce, ale přesto vysoký podíl daně z důchodu a kapitálových zisků a plateb sociálního pojištění. Naopak země s nízkou daňovou kvótou a zdaněním práce mají vysoký podíl daní za zboží a služby, tudíž daní nepřímých. Opět byla prokázána určitá podobnost mezi Českou republikou, Japonskem a Švýcarskem.

¹⁵⁹ Pro Mexiko a Chile nebyly dostupné data pro danou podskupinu.

Graf 4.14: Procentuální podíl jednotlivých daňových příjmů v roce 2009¹⁶⁰

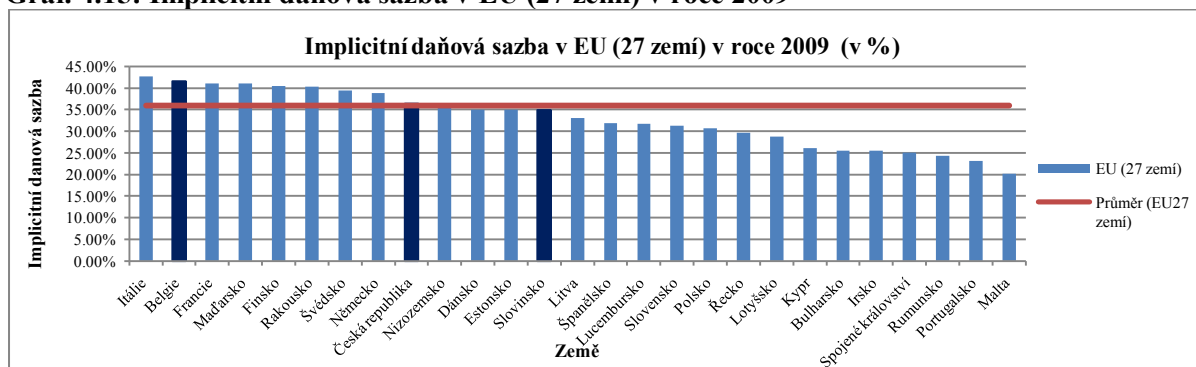


Zdroj: OECD (2011d) a vlastní úprava

4.3.4 Implicitní daňová sazba dle metodiky EUROSTAT

Zdaněním práce se zabývá i Evropská unie, resp. Evropský statistický úřad (EUROSTAT), který zveřejňuje tzv. implicitní daňové sazby (viz první kapitola). Vzhledem k tomu, že Česká republika společně s Belgií a Slovinskem jsou členem Evropské unie¹⁶¹, tak je nezbytné posoudit implicitní daňovou sazbu práce těchto zemí. Ostatní komparované země (Chile, Island, Japonsko, Mexiko a Švýcarsko) nejsou členskými státy Evropské unie, proto EUROSTAT jejich sazby neanalyzuje ani nezveřejňuje. Graf 4.15 znázorňuje implicitní daňovou sazbu v EU27 v roce 2009¹⁶².

Graf 4.15: Implicitní daňová sazba v EU (27 zemí) v roce 2009



Zdroj: EUROSTAT (2012) a vlastní úprava

Z grafu 4.15 je patrné, že Česká republika měla daňové zatížení práce vyjádřené implicitní daňovou sazbou mírně nadprůměrné (36.4 %) na rozdíl od OECD, kde bylo hodnoceno jako vysoce nadprůměrné (42.2 %). Průměr EU27 byl v roce 2010 36%. Nejvyšší daňové zatížení práce vykazovala v roce 2009 Itálie (42.60 %), Belgie (41.50 %), Francie

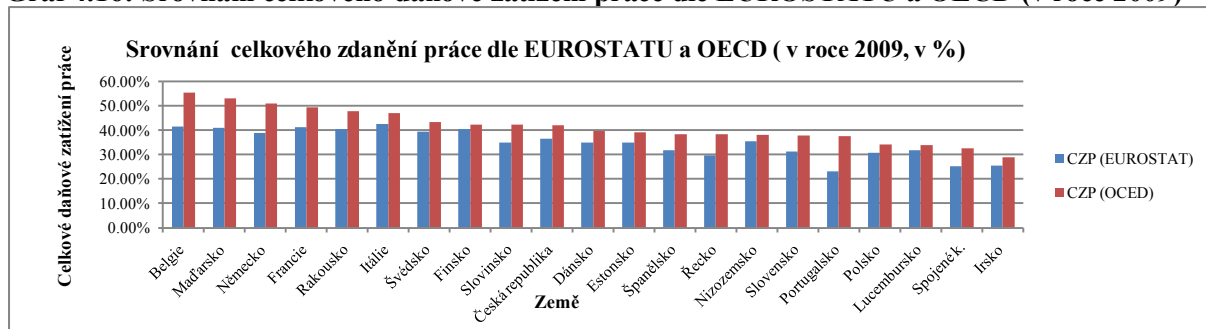
¹⁶⁰ Skupinu 1000 tvoří daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů, 1100 osobní důchodová daň, 2000 příspěvky na sociální zabezpečení, 3000 Daně z mezd a pracovních sil, 4000 Daně majetkové, 5000 Daně ze zboží a služeb a 6000 Ostatní daně.

¹⁶¹ Členy současné Evropské unie (EU27) jsou: Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Itálie, Irsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Spojené království, Španělsko, Švédsko.

¹⁶² Pro komparaci byl vybrán rok 2009 a to proto, že je to zatím nejaktuálnější rok, který EUROSTAT zveřejnil na svých webových stránkách.

(41.10 %) a Maďarsko (41 %). Zajímavá je skutečnost, že daňové zatížení práce Slovinska bylo dle metodiky OECD hodnoceno jako nadprůměrné (42.4 %), tak dle EUROSTATU bylo hodnoceno jako podprůměrné (34.90 %). V současné době bylo i je to dáno tím, že každá z institucí používá při výpočtu daňové zatížení práce odlišnou metodiku. Proto graf 4.15 zobrazuje srovnání mezi daňovým zatížením práce dle metodiky OECD a EUROSTATU pro státy, které jsou zároveň členy EU a OECD.

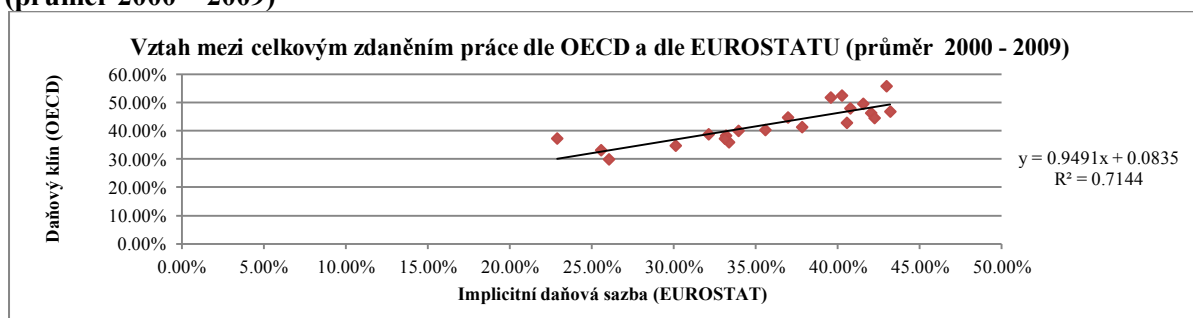
Graf 4.16: Srovnání celkového daňové zatížení práce dle EUROSTATU a OECD (v roce 2009)



Zdroj: EUROSTAT (2012), OECD (2011a) a vlastní úprava

Z grafu 4.16 vyplývá, že celkové daňové zatížení práce zveřejňované OECD převyšuje u všech zemí sazbu zveřejňovanou EUROSTATEM. Výrazný rozdíl byl u Belgie, Maďarska, Německa, Francie a Portugalska. U České republiky byl také zaznamenán rozdíl. Nepatrný rozdíl byl u Finska.

Graf 4.17: Vztah mezi celkovým zdaněním práce dle OECD a dle EUROSTATU (průměr 2000 – 2009)



Zdroj: EUROSTAT (2012), OECD (2011a) a vlastní úprava

Z grafu 4.17 je patrné, že mezi celkovým zdaněním práce, které zveřejňuje EUROSTAT a OECD existuje poměrně silná závislost (koeficient korelace je na úrovni 70 %). Úplná závislost nemůže existovat a proto, že existují rozdílné způsoby výpočtu celkového daňové zatížení práce měřeného pomocí daňového klínu dle OECD a celkového daňové zatížení práce dle EUROSTATU (pomocí implicitní daňové sazby na práci).¹⁶³

¹⁶³ OECD při výpočtu celkového daňové zatížení práce bere v úvahu pouze základní náklady práce na rozdíl od EUROSTATU, který počítá s úplnými náklady práce. Dalším rozdílem je daňový bonus, se kterým pracuje pouze OECD (EUROSTAT ho do implicitní daňové sazby nezahrnuje). OECD dokáže při svém výpočtu

4.3.5 Vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce

Z daňové teorie vyplývá, že veřejné sociální výdaje by pravděpodobně měli mít pozitivní vliv na daňové zatížení práce, což prokázali ve své studii např. Rutkowski a Walewski.¹⁶⁴ Znamená to tedy, že čím štedřejší sociální systém, tak tím vyšší veřejné sociální výdaje a tudíž i vyšší daňové zatížení práce. Pro prokázání pozitivního vlivu veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce byla provedena ekonometrická analýza v programu Eviews 3.1.¹⁶⁵ Provedenou ekonometrickou analýzu lze rozdělit na dvě části. Nejprve byla provedena analýza daňového zatížení práce měřeného daňovým klímem v závislosti na veřejných sociálních výdajích ve všech zemích OECD¹⁶⁶. Výsledky byly statisticky i ekonometricky verifikovatelné¹⁶⁷, nebyla potvrzena autokorelace¹⁶⁸ ani heteroskedasticita,¹⁶⁹ jak vyplývá z tab. 4.18 a z Přílohy 4. Koeficient korelace¹⁷⁰ byl na úrovni 0.66, tj. koeficient determinace¹⁷¹ 0.65.

Tab. 4.18: Vliv VSV¹⁷² na DZP¹⁷³

Statistika	Hodnota
Počet pozorování	33
c	1.0398 (0.8221)
Sociální výdaje	1.7115 (0)
Významnost modelu (F - statistika)	61.39352
R ²	0.6644
R ² adj.	0.6536
Autokorelace (D-W statistika)	2.3632

Zdroj: vlastní výpočty

daňového klínu odfiltrovat cyklické faktory na rozdíl od EUROSTATU, který to nedokáže. Nevýhodou výpočtu u OECD je skutečnost, že nebere v úvahu všechny náklady, nepracuje s aktuálními daňovými příjmy a pracuje pouze s některými složkami, které snižují základ daně. Vesměs by měly být oba ukazatele používané při analýze společně, protože pokud vláda provede nějaké opatření dopadající na daňové zatížení práce, tak ukazatel OECD ukáže dopady na různé příjmové skupiny a ukazatel EUROSTATU dopad na celkové příjmy ve společnosti. Pšurná (2011)

¹⁶⁴ Více v první kapitole.

¹⁶⁵ Data, která byla pro komparaci použita, zpracovává OECD. U veřejných sociálních výdajů byla zvolena data z publikace OECD Social expenditure database ze září 2011. Pro období 2008 – 2010 byla použita odhadnutá data OECD. Data meziroční změny míry zaměstnanosti byla rovněž čerpána z OECD.

¹⁶⁶ Kromě Turecka, které nebylo do analýzy zahrnuto z důvodu nedostupnosti dat ohledně veřejných sociálních výdajů dle metodiky OECD.

¹⁶⁷ Na hladině významnosti 5 %.

¹⁶⁸ Autokorelace je v podstatě korelace mezi pozorováními, které jsou uspořádané v prostoru nebo v čase. Autokorelace se dá zjistit pomocí různých testů. Nejpoužívanějším je D-W test prvního řádu a také ACF test (udává do jakého řádu je závislost na zpožděných hodnotách) a PACF test (udává jaké zpožděné se na autokorelaci významně podílí). Hušek (1998)

¹⁶⁹ Pomocí testu heteroskedasticity je testování rozptylu reziduální složky v závislosti na vysvětlující a vysvětlované proměnné. Heteroskedasticita byla zjišťována na základě White testu. (Hušek 1998)

¹⁷⁰ Korelace představuje vzájemný vztah mezi dvěma proměnnými nebo veličinami. Jestliže se potvrdí korelace, je pravděpodobné, že dané proměnné (veličiny) na sobě závisí. Korelační koeficient může nabývat hodnot od -1 do 1. (Hušek 1998)

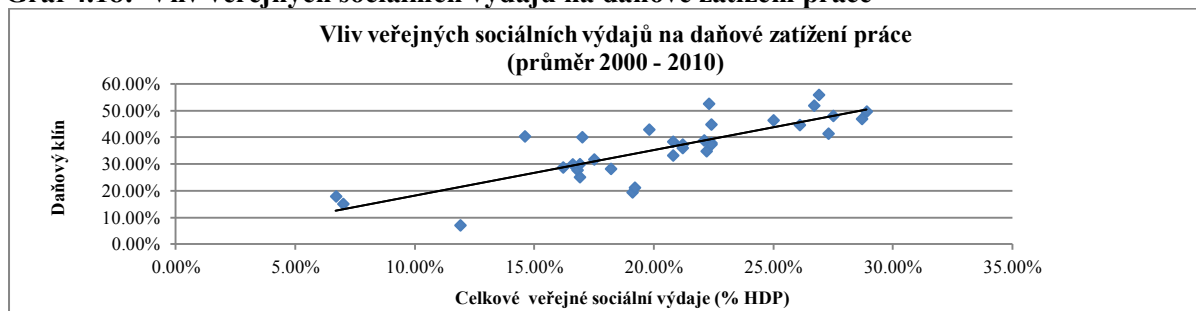
¹⁷¹ Koeficient determinace ukazuje míru shody odhadnutého lineárního modelu empirických dat a může nabývat hodnot v rozmezí od 0 do 1. Čím více se jeho hodnota blíží k 1, tím je to příznivější a model je statisticky významnější. Hušek (1998)

¹⁷² VSV znamená veřejné sociální výdaje a jsou vysvětlující proměnnou.

¹⁷³ DZP znamená daňové zatížení práce a je vysvětlovanou proměnnou.

Graf 4.18 ukazuje analýzu vlivu veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce měřeného daňovým klímem ve všech zemích OECD. Hlavním výsledkem bylo potvrzení kladného vlivu veřejných sociálních výdajů na výši celkového daňového zatížení práce v zemích OECD.

Graf 4.18: Vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce



Zdroj: OECD (2011a), OECD (2011d) a vlastní úprava

Dále byla provedena analýza vlivu veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce se zaměřením na vybrané země OECD. Celá čtvrtá kapitola se zabývala komparací zdanění práce ve vybraných státech OECD. Z analýzy by mělo být patrné, že státy jako je Belgie, Slovinsko a Česká republika by měly vykazovat silnější vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce, na rozdíl od Islandu, Japonska, Mexika a Chile.

Tab. 4.19: Vliv VSV¹⁷⁴ na DZP¹⁷⁵ u obou skupin zemí OECD

Statistika	Hodnota (první skupina)	Hodnota (druhá skupina)
Počet pozorování	19 ¹⁷⁶	12
c	8.3142 (0.4025)	7.718751 (0.29)
Sociální výdaje	1.4518 (0.0021)	1.031284 (0.04)
Významnost modelu (F - statistika)	13.067	5.567511
R ²	0.4346	0.357637
R ² adj.	0.40134	0.2934
Autokorelace (D-W statistika)	2.5456	1.596915

Zdroj: vlastní výpočty

Z tohoto důvodu byly všechny státy OECD rozděleny na dvě skupiny na základě svého daňového zatížení a také podílu veřejných sociálních výdajů na HDP (příloha 2). Do první skupiny byla zařazena většina evropských států, tedy i Česká republika, Belgie a Slovinsko. Dle kritérií rozdělení nebyl zařazen do první skupiny žádný mimoevropský stát.¹⁷⁷ Druhou skupinu¹⁷⁸ tvořily země ostatní, které měly podprůměrné daňové zatížení

¹⁷⁴ VSV znamená veřejné sociální výdaje a jsou vysvětlující proměnnou.

¹⁷⁵ DZP znamená daňové zatížení práce a jsou vysvětlovanou proměnnou.

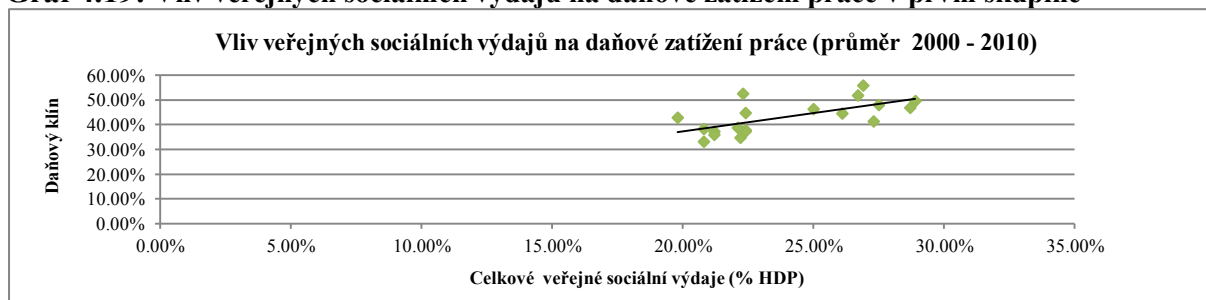
¹⁷⁶ Nebyly do analýzy daného vztahu zařazeny tři země a Turecko z důvodu nedostupnosti dat, Slovensko a Estonsko z důvodu nižších sociálních veřejných výdajů, které by daný výsledek zkreslily.

¹⁷⁷ Do první skupiny byly zařazeny země: Belgie, Česká republika, Dánsko, Finsko, Francie, Itálie, Lucembursko, Maďarsko, Německo, Nizozemsko, Norsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Recko, Slovinsko, Spojené království Španělsko a Švédsko.

¹⁷⁸ Do druhé skupiny byly zařazeny státy: Austrálie, Chile, Irsko, Island, Israel, Japonsko, Kanada, Korea, Mexiko, Nový Zéland, Spojené státy a Švýcarsko.

práce a také podprůměrné veřejné sociální výdaje.¹⁷⁹ Do druhé skupiny připadly komparované země Japonsko, Švýcarsko, Mexiko, Chile a Island. Výsledky obou skupin byly statisticky i ekonometricky verifikovatelné¹⁸⁰ (nebyla potvrzena autokorelace ani heteroskedasticita, viz tab. 4.19 a z Příloh 6 a 7). Potvrdil se pozitivní vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce u obou skupin, což znázorňuje graf 4.19 a 4.20.

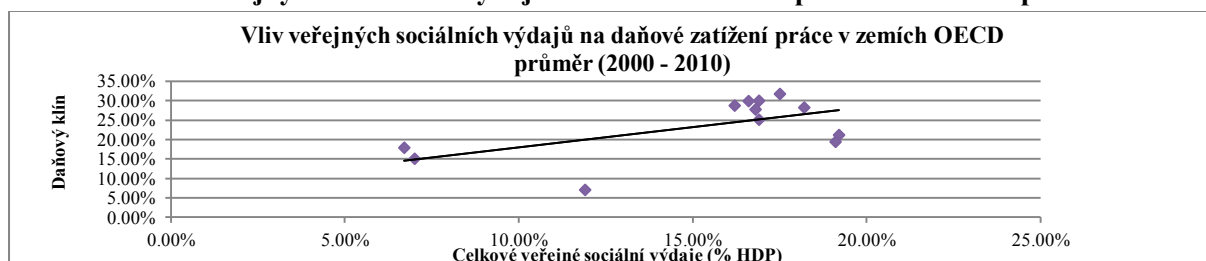
Graf 4.19: Vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce v první skupině



Zdroj: OECD (2011a), OECD (2011d) a vlastní úprava

Koeficient korelace první skupiny byl na úrovni 0.4346, tj. koeficient determinace 0.4. Koeficient korelace druhé skupiny byl ve výši 0.35, tj. koeficient determinace 0.29. Tudiž se potvrdilo i tvrzení, že země, které mají vyšší daňové zatížení práce, tak se vyznačují i silnějším vlivem veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce.

Graf 4.20: Vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce v druhé skupině



Zdroj: OECD (2011a), OECD (2011d) a vlastní úprava

4.3.6 Vliv daňového zatížení práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti

Z ekonometrické teorie vyplývá, že vyšší daňové zatížení práce by mělo mít negativní dopad na zaměstnanost. Hlavním výsledkem bylo potvrzení ekonomické teorie, že daňové zatížení práce negativně ovlivňuje meziroční změnu míry zaměstnanosti. Výsledky jsou ekonometricky verifikovatelné¹⁸¹ (nebyla potvrzena autokorelace ani heteroskedasticita, viz tab. 4.20 a Příloha 5). Problémem je statistická verifikovatelnost (Příloha 5).

¹⁷⁹ Samozřejmě je nutné si uvědomit, že samotná výše výdajů na veřejné sociální výdaje závisí na mnoha faktorech, jako je ekonomická vyspělost země, orientace vlády, samotný stav ekonomiky.

¹⁸⁰ Na hladině významnosti 5 %.

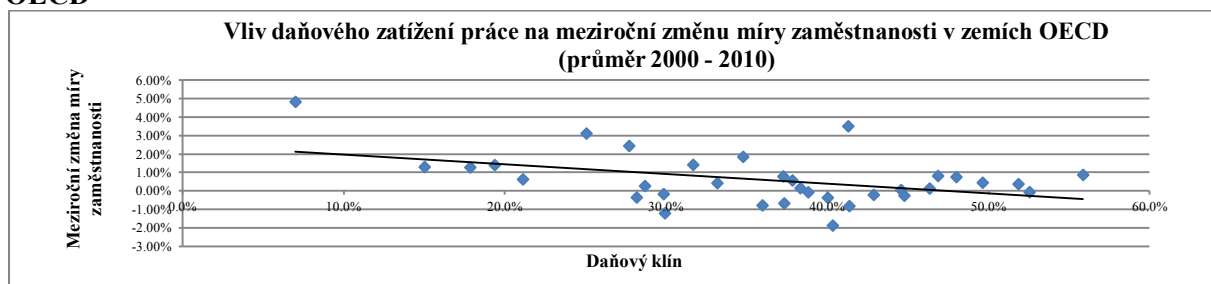
¹⁸¹ Na hladině významnosti 5 %.

Tab. 4.20: Vliv DZP¹⁸² na MTZ¹⁸³

Statistika	Hodnota
Počet pozorování	34
c	2.4928 (0.0013)
Daňové zatížení práce	0.05262 (0.0087)
Významnost modelu (F - statistika)	7.8056
R ²	0.1961
R ² adj.	0.1708
Autokorelace (D-W statistika)	1.9445

Zdroj: vlastní výpočty

Koeficient determinace je pouze na úrovni 0.196, tj. korelace 0.17 %, jak vyplývá z tab. 4.20. Je to dáno tím, že zaměstnanost ovlivňuje celá řada podstatnějších faktorů, zejména vývoj hrubého domácího produktu, inflace, lze tedy konstatovat, že daňové zatížení práce nemá významný vliv na meziroční změnu míry zaměstnanosti, což potvrdilo i několik ekonomů ve svých studiích např. Rutkowski a Walewski.¹⁸⁴ Meziroční změnu míry zaměstnanosti v závislosti na daňovém zatížení práce znázorňuje graf 4.21.

Graf 4.21: Meziroční změna míry zaměstnanosti v závislosti na daňovém zatížení práce v zemích OECD

Zdroj: OECD (2011a), OECD (2011c) a vlastní úprava

¹⁸² DZP znamená daňové zatížení práce a je vysvětlující proměnnou.

¹⁸³ MTZ znamená meziroční změna míry zaměstnanosti a je vysvětlovanou proměnnou.

¹⁸⁴ Více v první kapitole.

4.4 Dílčí shrnutí

Hlavní náplní čtvrté kapitoly byla komparace celkového daňového zatížení práce vybraných zemí s daňovým zatížením práce České republiky. Pro srovnání byly všechny země Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj rozděleny do čtyř skupin a následně z každé skupiny zvoleny dvě země s nejvyšším a nejnižším daňovým zatížením. U vybraných států Belgie, Švýcarska, Islandu, Japonska, Mexika, Slovinska a Chile byla provedena deskripce jejich daňové zatížení práce a následná komparace s daňovým zatížením práce České republiky pomocí nejvýznamnějších ukazatelů, které se zdaněním zabývají. Jednalo se o porovnání daňového zatížení práce pomocí daňového klínu, daňovou kvótu a také implicitní daňovou sazbu na práci, která byla porovnána pouze u České republiky, Belgie a Slovinska, protože pouze tyto tři země jsou v současné době členy Evropské unie. Z komparace vyplynulo, že skutečně evropské státy se vyznačují vysokou mírou daňové zatížení práce na rozdíl od zemí mimoevropských.

Na závěr byla provedena ekonometrická analýza vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce a vlivu daňového zatížení práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti. Na základě analýzy se potvrdilo, že existuje významnější vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce v zemích s vyšším zdaněním práce. Bezvýznamný se jevil vliv daňového zatížení práce měřeného pomocí daňového klínu na meziroční změnu míry zaměstnanosti.

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo zhodnotit současné daňové zatížení práce v České republice a ve vybraných zemích OECD a pomocí ekonometrické analýzy posoudit vliv zdanění práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti a vliv veřejných sociálních výdajů na zdanění práce.

Daňová politika a zejména oblast daňové zatížení práce je aktuálním tématem dnešních moderních daňových systémů i celé společnosti. Osobní důchodová daň a platby sociálního pojištění prošly za poměrně krátkou dobu své existence výrazným vývojem. Osobní důchodová daň byla zavedena na přelomu 19. a 20. století a dotýkala se pouze poplatníků s vysokými příjmy. Obrat nastal až po druhé světové válce, kdy řada států zvýšila sazby osobních důchodových daní a zavedla progresivní systém zdanění u všech poplatníků. V současné době je v rámci modernizace daňových systémů uplatňován trend opačný, a to snižování daní přímých na úkor zvyšování daní nepřímých.

Platby sociálního pojištění, které ve většině zemí zahrnují zejména sociální pojištění, státní příspěvek zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění byly také postupně zaváděny na počátku 19. a 20. století. Jsou významné především pro krytí důležitých dávek např. nemocenské dávky, starobní důchod či zdravotnické služby. Vysoké platby sociálního pojištění svědčí o tom, že tvůrci hospodářské politiky daného státu kladou velký důraz na sociální zajištění svých občanů a jsou typické zejména pro evropské státy, jak také ukázalo provedené srovnání v první části čtvrté kapitoly. V současné době, lze očekávat spíše jejich zvyšování, protože se prohlubuje nepoměr mezi ekonomicky aktivními poplatníky a osobami odcházející do penze.

Osobní důchodová daň a platby sociálního pojištění jsou zavedeny i ze strategických záměrů vlády usilující o přesun daňového břemene na daně s nižšími daňovými úniky, protože obě daně se sráží přímo ze mzdy či platu.

Teoretická část byla popsána ve druhé kapitole a zabývala se daněmi a daňovou politikou se zaměřením na daňové zatížení práce, zejména jeho příčiny výše, názory a ukazatele, které se daňovým zatížením zabývají.

Ve třetí kapitole došlo k podrobné deskripci celkového daňového zatížení práce v České republice. Česká osobní důchodová daň a platby sociálního pojištění byly zavedeny v roce 1993 na základě nejdůležitější daňové reformy, jejímž prostřednictvím byl zformulován tržní daňový systém. Sazba osobní důchodové daně, v České republice nazývaná sazba daně z příjmů fyzických osob, byla z počátku progresivní. Nejprve existovalo šest

daňových pásem, postupně se počet snižoval na pět a čtyři pásma až v roce 2008 byl zaveden systém jedné sazby daně (15 %). Platby sociálního pojištění jsou složeny ze sociálního zabezpečení a státní politiky zaměstnanosti a příspěvků na veřejné zdravotní pojištění. Jejich výše se od roku 1993 příliš nezměnila.

Česká republika je zemí s vysokým zdaněním práce, což potvrdily i ukazatelé, které se měřením daňového zatížení práce zabývají. Jednalo se o daňovou kvótu, implicitní daňovou sazbu z práce a daňový klín. Potvrdilo se také, že český daňový systém výrazně podporuje rodiny s dětmi. V kapitole bylo provedeno i srovnání celkových daňových příjmů osobní důchodové daně a plateb sociálního pojištění. Ze srovnání bylo patrné, že skutečně v akutní fázi světové hospodářské krize v roce 2009 došlo k poklesu příjmů z osobní důchodové daně a zejména plateb sociálního pojištění, které představují významný zdroj pro české veřejné rozpočty.

Na závěr kapitoly byly shrnuty hlavní nedostatky českého daňového systému. Jednalo se především o koncepci superhrubé mzdy, která má dle mého, ale i názorů významných institucí jako je např. OECD nebo současné vládnoucí koalice být zrušena, protože je matoucí a samotný výpočet je méně průhledný než při klasickém výpočtu daně. Pro českou ekonomiku je vhodná jedna sazba daně, která by mohla být na úrovni 19 % či 20 %, jak navrhuje současné vládnoucí koalice a také vytvoření jednotného inkasního místa, které by mohlo vést k zjednodušení a zpřehlednění daňového systému České republiky. Rovněž slabým místem daňového systému je existence řady výjimek, ať už se jedná o slevy na dani či odčitatelné položky.

Velkým problémem českého daňového zatížení práce je existence vysokých odvodů na sociální pojištění. Tento problém je v současné době podle mého názoru neřešitelný. Je nutné si uvědomit, že Česká republika je sociálním státem, kde samotní občané jsou zvyklí na určitou záruku v sociální oblasti od státu, dokazuje to i skutečnost, že podíl soukromých sociálních výdajů je velmi nízký na rozdíl od ostatních států OECD.

Hlavní náplní čtvrté kapitoly byla komparace celkového daňového zatížení práce vybraných zemí měřeného pomocí daňového klínu s daňovým zatížením práce České republiky. Pro srovnání byly všechny země OECD rozděleny do čtyř skupin a následně z každé skupiny zvoleny dvě země s nejvyšším a nejnižším daňovým zatížením. U vybraných států Belgie, Švýcarska, Islandu, Japonska, Mexika, Slovinska a Chile byla provedena deskripce jejich daňové zatížení práce a následná komparace s daňovým zatížením práce České republiky pomocí nejvýznamnějších ukazatelů, které se zdaněním zabývají. Jednalo se o daňový klín u poplatníka pobírající průměrnou mzdu a poplatníka uplatňující navíc dvě děti,

na základě něhož se zjistilo, že daňové systémy, které podporují poplatníky s dětmi, jsou v České republice, Belgii, ve Slovinsku, v Japonsku, Švýcarsku a na Islandu. Tudíž byla prokázána určitá podobnost mezi Českou republikou, Japonskem a Švýcarskem, které sice disponují nižším zdaněním práce než Česká republika, ale jejich vlády uplatňují podobnou politiku u poplatníků s dětmi při zdaňování jejich příjmů. Na rozdíl od Mexika a Chile, kde je podpora minimální.

Dále bylo srovnáváno celkové daňové zatížení práce na základě jednotlivých složek daňové kvóty na práci. U složky osobní důchodové daně vykazoval nejvyšší daňovou kvótu Island, nejnižší Česká republika, což svědčí o tom, že výše osobní důchodové daně nepředstavuje pro Českou republiku výrazný problém. U složky plateb sociálního pojištění byla situace opačná, nejvyšší kvótu měla Česká republika a nejnižší Chile. Dále byl nastíněn procentuální podíl jednotlivých daňových příjmů na celkových příjmech u vybraných zemí. Ze srovnání bylo patrné, že země s vyšším zdaněním práce vykazovaly i vyšší podíl přímých daní a plateb na sociální pojištění než země s nízkou daňovou zátěží. Takovou výjimkou bylo Japonsko a Švýcarsko, které taktéž mělo podíl přímých daní vyšší, ačkoliv mají daňové zatížení práce nižší. U Mexika a Chile tvořily největší podíl daně ze zboží a služeb.

Rovněž bylo provedeno srovnání pomocí implicitní daňové sazby, ale pouze pro Českou republiku, Belgii a Slovinsko, protože tyto státy jsou z komparovaných zemí jako jediní členové Evropské unie. Ze srovnání vyplynula, zajímavá skutečnost, že Belgie neměla v rámci EU v roce 2009 nejvyšší daňové zatížení práce, jak vykazovala OECD, Česká republika a Slovinsko, ačkoliv jsou dle OECD hodnoceny jako nadprůměrné, tak na základě EUROSTATU byly hodnoceny jako podprůměrné. Je to dáno tím, že každá z institucí používá jiný způsob výpočtu, proto bylo provedeno grafické srovnání obou ukazatelů a zjištěn vztah mezi celkovým zdaněním práce dle OECD a EUROSTATU. Z něhož vyplynulo, že je vhodné pro různé analýzy používat oba ukazatele zároveň, protože se navzájem doplňují.

Na závěr byla provedena ekonometrická analýza mezi daňovým zatížením práce a veřejnými sociálními výdaji a daňovým zatížením práce a meziroční změnou míry zaměstnanosti v zemích OECD se zaměřením na komparované země. Na základě analýzy se potvrdilo, že existuje významnější vliv veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce v zemích s vyšším zdaněním práce. Bezvýznamný se jevil vliv daňového zatížení práce měřeného pomocí daňového klínu na meziroční změnu míry zaměstnanosti.

Seznam použité literatury

Tištěná literatura

ARISTOTELEŠ. *Politika*. Přeložil Július Špaňar. Bratislava: Kalligram, 2009. ISBN 978-80-8101-184-9.

BLACK, Henry Campbell, Joseph R. NOLAN and Jacqueline M. NOLAN - HALEY. *Blackův právní slovník*. Translated by Vladimír Balaš. Praha: Victoria Publishing, 1993. ISBN 80-85605-23-6.

HOLMAN, Robert. *Dějiny ekonomického myšlení*. Praha : C.H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-380-9.

HUŠEK, Roman. *Ekonometrická analýza*. Praha: EKOPRESS, s.r.o., 1999. ISBN 80-86119-19-X

JANOUSHKOVÁ, Jana. *Daňová politika A*. Opava: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2005. ISBN 80-7248-294-7.

JAROŠ, Tomáš. *Zdanění příjmů v roce 2011 – komplexní průvodce*. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3822-2.

KEYNES, John M. *Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz*. Praha: Československá akademie věd, 1963

KOLÁŘ, Pavel a kol. *Zdanění a neutralita*. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. ISBN 80-86861-56-2.

KOTLÁN, Igor a kol. *Daně a ekonomická prosperita: sborník Working Papers z mezinárodní konference: výzvy pro období ekonomické krize*. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita, 2009. ISBN 978-80-248-2124-5.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI a. s., 2009. ISBN 80-7357-092-0.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI a. s., 2010. ISBN 80-7357-205-2.

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony*. Praha: GRADA Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3944-1

PRAUSOVÁ, Marcela. Vysoké daňové zatížení práce – problém současných daňových systémů. In: KOTLÁN, Igor. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2009. ISBN 978-80-86729-58-9

PŠURNÁ, Pavla. *Vývoj efektivních sazeb daní z práce v ČR*. Praha 2011. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická, Fakulta Financí a účetnictví, Katedra veřejných financí.

RICARDO, David. *Zásady politické ekonomie a zdanění*. Praha: Státní nakladatelství politické literatury, 1956

SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut. 2001. ISBN 80-86389-15-4.

STEJSKAL, Pavel. *Daňová teorie a politika – 1 díl*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. ISBN 978-80-7395-097-2.

STEJSKAL, Pavel. *Daňová teorie a politika – 2 díl*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 71 s. ISBN 978-80-7395-146-7.

ŠOUREK, J., K. TUREK a P. BĚHAN. *Daňová soustava od 1. 1. 1993*. Praha: PROSPEKTRUM, 1993. ISBN 80-85431-72-6.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-86-9.

Elektronické zdroje

ASOCIACE SAMOSTATNÝCH ODBORŮ. *Důvodová zpráva z roku 2011* [online]. ASOCR [14. 11. 2011]. Dostupný z: <http://www.asocr.cz/dokumenty/2011/110608duvodova-inkas.pdf>

BAKER, D., A. GLYN, D. R. HOWELL and J. SCHIMITT. *Labour market institutions and unemployment: a critical assessment of the cross-country evidence of 2005* [online]. Center for European Studies [24. 12. 2011]. Dostupný z: <http://www.ces.fas.harvard.edu/publications/docs/pdfs/Baker.pdf>

BASSANINI Andrea and Romain DUVAL. *Employment Patterns in OECD Countries: Reassessing the Role of Policies of June 2006* [online]. OECD Economics Department Working Paper No. 486 [25. 12. 2011]. Dostupný z: <http://www.oecd.org/dataoecd/47/61/36888714.pdf>

BRANT Nicola, Jean-Marc BURNIAUX a Romain DUVAL. *Assessing the OECD Jobs Strategy: Past Developments and Reforms of 2005* [online]. OECD Economics Department Working Paper No. 429 [25. 12. 2011]. Dostupný z: <http://www.oecd.org/dataoecd/22/20/34876523.pdf>

BUSCHER, H., CH. DEREGGER, R. RAMOSIZA and J. SURINACH. *The Impact of Institutions on Employment Performance in European Labour Markets of 2005* [online]. IZA [22. 12. 2011]. Dostupný z: <ftp://ftp.iza.org/RePEc/Discussionpaper/dp1732.pdf>

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Analýza stupně ekonomické sladěnosti České republiky s Eurozónou z roku 2010* [online]. ČNB [14. 11. 2011]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/menova_politika/strategicke_dokumenty/download/analyzy_sladenosti_2010.pdf

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Vývoj příjmů v letech 1993 – 2011 z roku 2011* [online]. ČSSZ [14. 11. 2011]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/A6000E8D-F814-4D18-BC3B-F06DC50CBA52/0/2011webk092011VYVOJPRIJMUUVLETECH19932011.pdf>

ENSTE, Dominic., H. *The Shadow Economy and Institutional Change in Transition Countries of 2001* [online]. Institut der deutschen Wirtschaft, Köln [14. 04. 2011]. Dostupný z : <http://www.brainguide.com/data/publications/PDF/pub4429.pdf>

EUROPEAN COMMISSION. *General overviws of 2001*. EC [26. 01. 2012]. Dostupný z : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/gen_overview/index_en.htm

EUROSTAT. *Imlicit rate on labour of 2011* [online]. EUROSTAT [14. 04. 2011]. Dostupný z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/dataset?p_product_code=TSIEM070

EUROSTAT. *Implicit tax rate on labor 2005 – 2009* [online]. EUROSTAT [14. 11. 2011]. Dostupné z: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tsiem070&plugin=1>

EUROSTAT. *Implict tax rate on Labour of February 2012* [online]. EUROSTAT [25. 02. 2012]. Dostupný z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/dataset?p_product_code=TSIEM070

FEDERAL PUBLIC SERVICE. *Social security* [online]. FP [26. 02. 2012]. Dostupné z: http://www.socialsecurity.fgov.be/docs/en/alwa2011_en.pdf
HAMUROVÁ Anna. *Daňové zaťaženie v SR po zavedení tzv. rovnej dane z roku 2006*. VŠE [07.01.2012]. Dostupný z: http://kvf.vse.cz/storage/1180451563_sb_harumova.pdf

GRAY, CH. a kol. *Fiscal policy and economic growth – Lessons for Eastern Europe and Central Asia* [online]. WB [14.4.2011]. Dostupný z: http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/2578961182288383968/FiscalPolicy&EconomicGrowthinECA_FullReport.pdf

ISSA. *About social security of 2011* [online]. ISA [14. 4. 2011]. Dostupný z: <http://www.issa.int/Topics/About-social-security>

KUGLER Adriana a Maurice KUGLER. *The Labor Market Effects of Payroll Taxes in a Middle-income Country: Evidence from Colombia of 2003* [online]. IZA [24. 12. 2011]. Dostupný z: <http://ftp.iza.org/dp852.pdf>

MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ ČR. *Sociální zabezpečení osob migrujících v rámci EU z roku 2009*. [online]. MPSV [9. 04. 2011]. Dostupný z: <http://www.mpsv.cz/files/clanky/8188/uvod.pdf>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní závěrečný účet za rok 2010 ze dne 17. června 2011* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní závěrečný účet za rok 2009 ze dne 29. října 2010* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2009

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní závěrečný účet za rok 2008 ze dne 3. června 2009* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2008

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní závěrečný účet za rok 2007 ze dne 5. Února 2009* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2007

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní závěrečný účet za rok 2006 ze dne 19. Června 2007* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2006

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní závěrečný účet za rok 2005 ze dne 25. Října 2006* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2005

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní závěrečný účet za rok 2004 ze dne 9. Února 2006* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2004

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Reforma přímých daní a odvodů III. Pilíř daňové reformy ze dne 18. Března 2011* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_MF_18032011_Prezentace_Reforma_primych_dani_a_odvodu_01.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Implementation of a Modern, Unified Revenue Collection Agency (JIM): Review of the Feasibility Study of September 13-19 2011* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/WB_JIM_Review-Feasibility-Study_eng_201109.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Fiskální výhled z května 2011* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FiskalniVyhled_2011-05_pdf.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Fiskální výhled z října 2010* [online]. MF ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FiskalniVyhled_2010Q2_pdf.pdf

MOODLE LEARNING MANAGEMENT SYSTEM. *Critical Values for the Durbin-Watson Test: 5% Significance Level of 2012* [on-line] MLMS [30.03.2012]. Dostupný z: <http://www.stanford.edu/~clint/bench/dw05a.htm>.

OCHRANA, František. *Veřejné rozpočty jako nástroj veřejné politiky a strategického vládnutí. Veřejná politika, veřejná volba a veřejný zájem z roku 2005* [online]. CESES FSV UK [14.04.2011]. Dostupný z: http://ceses.cuni.cz/CESES-20-version1-sesit05_06_ochrana.pdf.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Taxing Wages 2009 – 2010 of May 2011a* [online]. OECD [07. 01. 2012]. Dostupný z: http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en_2649_34533_44993442_1_1_1_1,00.html

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Revenue Statistics of November 2011b* [online]. OECD [25. 02. 2012]. Dostupný z: http://www.oecd.org/document/35/0,3746,en_2649_34533_46661795_1_1_1_1,00.html

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Employment rate of August 2011c* [online]. OECD [25. 02. 2012]. Dostupný z: http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Social expenditure database of September 2011d* [online]. OECD [25. 02. 2012]. Dostupný z: http://www.oecd.org/document/9/0,3746,en_2649_34637_38141385_1_1_1_1,00.html

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *OECD Policy Brief of April 2010* [online]. OECD [14. 11. 2011]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/dataoecd/6/24/44905613.pdf>

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Taxing wages 2010* [online]. OECD [14. 11. 2011]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en_2649_34533_44993442_1_1_1_1,00.html

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Definition of taxes of April 1996* [online]. OECD [25. 12. 2011]. Dostupný z: <http://www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Taxing Wages 2009 – 2010 of May 2011* [online]. OECD [07. 01. 2012]. Dostupný z: http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en_2649_34533_44993442_1_1_1_1,00.html

PAVEL, Jan a Leoš VÍTEK. *Mezní efektivní daňové sazby zaměstnanců na českém a slovenském pracovním trhu v období transformace z dubna 2005* [online]. Politická ekonomie [22. 01. 2012]. Dostupný z: <http://www.vse.cz/polek/abstrakt.php3?IDcl=518>

RUTKOWSKI Jan, Mateusz WALEWSKI. *Taxation Labor*. In: GRAY, CH., L. TRACEY and A. VAROUDAKIS. *Fiscal policy and economic growth – Lessons for Eastern Europe and Central Asia* [online]. WB [14. 04. 2011]. Dostupný z: http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/2578961182288383968/FiscalPolicy&EconomicGrowthinECA_FullReport.pdf

SALÍ, M., O. SCHNEIDER a J. SALÍ. *Daňové zatížení práce a kapitálu – aplikace na českou ekonomiku z roku 2001* [online]. Institut ekonomických studií FSV UK [08. 01. 2012]. Dostupný z: <http://ies.fsv.cuni.cz/default/file/download/id/800>

ŠIROKÝ, Jan a Kateřina MAKOVÁ. *Změny v daňové progresivitě u daně z příjmů fyzických osob zaměstnance v České republice v letech 1993 – 2008 zde dne 11.1.2008* [online]. Mendelu.cz [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://vyzsc.pef.mendelu.cz/dok_server/slozka.pl?id=39500;download=40989;lang=cz

TVRDOŇ Michal. *Regulace trhu práce v ČR z června 2006* [online]. Centrum výzkumu konkurence schopnosti české ekonomiky [14. 04. 2011]. Dostupný z: <http://is.muni.cz/do/econ/soubory/oddeleni/centrum/papers/wp2006-16.pdf?lang=en>
VANČUROVÁ, Alena. *Daňové reformy ČR z roku 2010a* [online]. KDP ČR [14. 11. 2011]. Dostupný z: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>

VÍTEK, Leoš. *Měření efektivního daňového zatížení – příklad na daňové zatížení práce z roku 2005* [online]. LeošVitek.com [23. 12. 2011]. Dostupný z: <http://www.leosvitek.com/pages/vyuka/1vf418-danova-teorie-a-politika.php>

VŠEOBECNÁ ZDRAVOVNÍ POJIŠŤOVNA ČR. *Přerozdělování pojistného*. [online]. 2011 [14. 11. 2011]. Dostupný z: <http://www.vzp.cz/platci/povinnosti-platcu-pojisteni/metodika/stat/prerозdelovani-pojistného>

VÝZKUMNÝ ÚSTAV PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. *Vývoj hlavních ekonomických a sociálních ukazatelů České republiky 1990 -2009 z května 2010* [online]. VUPSV [14. 11. 2011]. Dostupný z: http://www.vupsv.cz/sites/File/publikacni_cinnost/bulletiny/bullNo25.pdf

WALDEN, Mike. *Taxes versus fees of 2007* [online]. Economic perspective [14. 04. 2011]. Dostupný z: http://www.ncsu.edu/project/calscommblogs/economic/archives/2007/05/the_difference.html

WORD BANK. *Special Topic: Labor Taxes and Employment in the EU8 of April 2005* [online]. WB [24.12.2011]. Dostupný z: wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2005/06/15/0001600

Zákony, zákonné předpisy a směrnice

Act No. 33 of 1965 about Income Tax Act. In: *Gazette Japan*. 1965. Dostupný z: <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?printID=&id=52&re=02&vm=01>

Act No. 116 of 28 December 1974 about Employment Insurance Act. In: *Gazette Japan*. 1974. Dostupný z: http://www.ilo.org/dyn/natlex/natlex_browse.details?p_lang=en&p_isn=27771

Act No. 192 of 27 December 1958 about National Health Insurance Act as amended. In: *Gazette Japan*. 1958. Dostupné z: http://www.ilo.org/dyn/natlex/natlex_browse.details?p_lang=en&p_isn=31875

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer. In: *Schweizerischen Handelsamtsblatt*. 1990, Betrag 642.11. Dostupný také z: http://www.admin.ch/ch/f/rs/c642_11.html

Bundesgesetz vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts. In: *Schweizerischen Handelsamtsblatt*. 2002, Betrag 830.1, s. 3371-3449. Dostupný také z: http://www.admin.ch/ch/f/rs/c830_1.html

Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge. In: *Schweizerischen Handelsamtsblatt*. 1982, Betrag 831.40. Dostupný z: http://www.admin.ch/ch/d/sr/c831_40.html

Ley del Seguro Social de 1995. In: *Gaceta México*. 1995, p. 25-63. Dostupný také z: <http://www.ilo.org/dyn/natlex/docs/WEBTEXT/42406/64981/S95MEX02.htm>

Ley sobre impuesto a la renta – contenida en el artículo LEY 1° del decreto ley N° 824. In: *Gaceta Chile*. 1974. Dostupný také z: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/basica.htm>

Ley N° 20255/2008 coll., En la reforma de pensiones, según enmendada. In: *Gaceta Chile* 2008, cantidad 39014, p. 6 – 34. Dostupný také z: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=269892>

Ley N° 20288/2008 Coll., De modificación de la Seguridad Social, modificada regulaciones. In: *Gaceta Chile*. 2008, cantidad 39154, p. 3. Dostupný také z: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=277364>

Loi portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions de 1996. In: *Gazette Belgique*. 1996, montant 1992123040, p. 78-82. Dostupný také z: <http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>

Loi instituant et organisant un régime d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités de 1963. In: *Gazette Belgique*. 1963, montant 1963080914, p. 0. Dostupný také z: <http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>

Lög um breyting á lögum nr. 129/1997, um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, með síðari breytingum. In: *Island Blaðið*. 1997. Dostupný z: <http://www.althingi.is/altext/stjt/2006.140.html>

Lög nr. 90/2003, um tekjuskatt. In: *Island Blaðið*. 2003. Dostupné z: <http://skattalagasafn.is/?log=90.2003>

Lög nr. 113/1990, um tryggingagjald. In: *Island Blaðið*. 1990. Dostupné z: <http://skattalagasafn.is/?log=113.1990.0>

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002. . In: *Gaceta México*. 2002. Dostupný z: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_22066.html

Wetboek van de inkomstenbelastingen" gevoegd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 10 april 1964. Dostupný z: <http://ceff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=724e34ef-7200-46bd-b512-c6f53510023e#findHighlighted>

Zakon št 117/2006 o dohodnini, kot je bila spremenjena. In: *Uradni list Republike Slovenije*. 2006, znesek 5013, s. 12272. Dostupný také z: <http://www.uradni.list.si/1/index?edition=2006117>

Zakon št 5/1996 o prispevkih za socialno varnost, kot je bila spremenjena In: *Uradni list Republike Slovenije*. 1996, znesek 277 s. 458. Dostupný také z: http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r04/predpis_ZAKO984.html

Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 586-588. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Zákon č. 590 ze dne 17. prosince 1992 o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 118, s. 589-590. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=%20589/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Zákon č. 592 ze dne 21. prosince 1992 o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 119, s. 591-593. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=592/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Směrnice Rady č. 77/799 ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. In: *Ústřední věstník Evropských společenství*. 1977, částka 336, s. 63 – 68. Dostupný také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0799:C>

Seznam zkratek

AETRL	Průměrná efektivní sazba daně z pracovních příjmů
BI	Bázický index
CLP	Chilské peso
DK	Daňový klín
DPH	Daň z přidané hodnoty
DZP	Daňové zatížení práce
EDK	Efektivní daňová sazba
ETRL	Efektivní daňové zatížení práce
EU	Evropská unie
EUROSTAT	Evropský statistický úřad
HDP	Hrubý domácí produkt
CHF	Švýcarský frank
JPY	Japonský jen
ISK	Islandská koruna
ITRL	Implicitní daňová sazba na práci
KPMG	Celosvětová síť poradenských společností poskytujících služby v oblasti auditu, daní a poradenství
Kč	Koruna česká
METR	Mezní efektivní daňová sazba
MTZ	Meziroční změna míry zaměstnanosti
MXM	Mexické peso
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
PM	Průměrná mzda
PPP	Parita kupní síly peněz
RI	Řetězový index
Tab.	Tabulka

USA	Spojené státy Americké
USD	Americký dolar
VSV	Veřejné sociální výdaje

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
Markéta Ivanová

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1:** Vývoj konsolidovaných veřejných rozpočtů v České republice 2004 – 2010
(v mld. Kč)
- Příloha 2:** Celkové veřejné sociální výdaje a celkové daňové zatížení práce (měřené pomocí daňového klínu, 100% PM)
- Příloha 3:** Meziroční změna míry zaměstnanosti a celkové daňové zatížení práce (měřené pomocí daňového klínu)
- Příloha 4:** Výsledek ekonometrické analýzy vlivu veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce
- Příloha 5:** Výsledek ekonometrické analýzy vlivu daňového zatížení práce na meziroční změnu míry zaměstnanosti
- Příloha 6:** Výsledek ekonometrické analýzy vlivu veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce v první skupině
- Příloha 7:** Výsledek ekonometrické analýzy vlivu veřejných sociálních výdajů na daňové zatížení práce v druhé skupině